UNIVERSITÉ de TOULOUSE — FACULTÉ de DROIT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

DE L'IMPOT DES SUCCESSIONS

ÉTUDE

DES

Principes Généraux qui régissent les Législations, en particulier en France.

PAR

Eric DREUILH

Receveur de l'Enregistrement.

TOULOUSE

IMPRIMERIE M. CLÉDER

28, RUE DE LA POMME, 28

1902

DE

L'Impôt des Successions

Meis et Amicis.

FACULTÉ DE DROIT DE TOULOUSE

MM. A. DELOUME, ✲, Doyen, professeur de Droit romain.
PAGET, ✲, Doyen honoraire, professeur de Droit romain.
CAMPISTRON, professeur de Droit civil.
WALLON, professeur de Droit civil.
BRESSOLLES, professeur de Procédure civile.
VIDAL, professeur de Droit criminel.
HAURIOU, professeur de Droit administratif.
BRISSAUD, professeur d'Histoire générale du Droit.
ROUARD DE CARD, professeur de Droit civil.
MÉRIGNHAC, ✲, professeur de Droit international public et privé.
TIMBAL, professeur de Droit constitutionnel.
DESPIAU, professeur de Législation française des finances et de Législation et Economie industrielles.
HOUQUES-FOURCADE, professeur d'Economie politique.
FRAISSAINGEA, professeur de Droit commercial.
MARIA, agrégé, chargé des Cours d'histoire du Droit public français et histoire des doctrines économiques.
GHEUSI, agrégé, chargé des Cours de Droit Maritime et de Droit Civil comparé.
MESTRE, agrégé suppléant.
MAGNOL, docteur en Droit, suppléant.
HABERT, ✲, licencié en Droit, secrétaire des Facultés de Droit et des Lettres.
HUC, ✲, conseiller honoraire à la Cour de Paris, professeur honoraire.
POUBELLE, G. O. ✲, ancien ambassadeur de France, professeur honoraire.

PRÉSIDENT DE LA THÈSE : M. BRESSOLLES.

SUFFRAGANTS { MM. PAGET, ✲, DOYEN HONORAIRE, ROUARD DE CARD.

La Faculté n'entend approuver ni désapprouver les opinions particulières du candidat.

UNIVERSITÉ de TOULOUSE — FACULTÉ de DROIT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

DE

L'IMPOT DES SUCCESSIONS

ÉTUDE

DES

Principes Généraux qui régissent les Législations, en particulier en France.

ACAD. TOULOUSE BIBL.

PAR

Eric DREUILH

Receveur de l'Enregistrement.

TOULOUSE

IMPRIMERIE M. CLÉDER

28, RUE DE LA POMME, 28

1902

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546518_0072

PRÉLIMINAIRES

L'impôt est un mal nécessaire. Les Etats ont besoin d'argent et les citoyens, pour des besoins de sécurité et de bien-être sans cesse grandissants, lui imposent de jour en jour des charges nouvelles. Or, ces charges retombent lourdement sur les individualités sous la forme détestée de l'impôt. Cette charge est énorme (on l'évalue à plus de 20 °/₀ du revenu de chaque contribuable), mais en vérité, elle serait supportée bien plus facilement si elle était répartie avec équité et n'atteignait que les manifestations d'une richesse certaine, au moment où le contribuable serait le moins gêné pour l'acquitter.

Il appartient au législateur de se rendre compte avec beaucoup de soin, de l'état économique d'un pays et d'y adapter le système financier le plus judicieusement conforme à sa situation. L'impôt irait contre son but si, par l'exagération de son taux ou l'injustice de son assiette, il devait aboutir à l'expropriation partielle ou à la ruine de tout ou partie des citoyens.

Or, parmi toutes espèces d'impôts, celui qui atteint l'héritier à l'instant où un décès augmente sa fortune d'une manière souvent imprévue est celui qui paraît le moins injuste et le plus facile à répartir.

L'examen des principes de cet impôt fera l'objet de notre travail ; nous nous bornerons à déterminer sur quelles bases le droit de mutation par décès doit être assis, quel taux et quelles limitations il faut lui donner, enfin, quels procédés doivent être employés de préférence, pour en assurer le recouvrement d'une façon stricte, mais sans mesures vexatoires pour les redevables.

Les solutions ont bien varié suivant les temps, elles varient encore bien souvent suivant les législations et il semble qu'il reste beaucoup à faire malgré tout, pour concilier l'idéal de justice avec le maximum de rendement, idéal du ministre des finances....

Nous examinerons dans ses grandes lignes les dispositions essentielles de nos lois françaises et nous chercherons si on ne pourrait pas les améliorer dans le sens de l'équité sans détruire l'équilibre de la balance des budgets : le rapprochement des données de l'histoire, de l'économie politique et des lois étrangères nous aidera dans cette étude.

Introduction

SOMMAIRE

§ **1**. — Origine de l'Impôt de Succession.

§ **2**. — Caractères.

I. — *Généralités.*

L'impôt des successions a pour base un accroissement de richesses. C'est un impôt vraiment direct. Sa perception est facile.

II. — *Théories sur le fondement de l'impôt des successions.*

a) Limitation du droit héréditaire : 1. Limitation quant aux personnes. — 2. Limitation quant aux biens.

b) Rétribution d'un service rendu : Salaires de services rendus par l'Etat. — Concession d'un privilège. — Prime d'assurance.

c) Impôt inéluctable : 1. Rappel de taxes éludées. — 2. Impôt annuel dont la perception est suspendue.

III. — *Critiques adressées à l'impôt des successions.*

1. C'est un impôt sur la veuve et l'orphelin.
2. Il décourage l'industrie et l'esprit d'économie.
3. Il est facile à éluder par des dons entre-vifs.

IV. — *L'impôt des successions remplit les quatre conditions énoncées par A. Smith.*

1. Proportionnalité.
2. Facilité du paiement.
3. Minimum des frais de perception.
4. Règles certaines et connues de tous.

§ **3**. — Affectation de l'Impôt.

§ **4**. — Productivité.

§ I^er^. — Origine de l'Impôt des Successions.

L'impôt des successions est certainement un des plus anciens de tous ceux que nous subissons aujourd'hui.

L'Egypte posséda pendant de longs siècles des droits de successions qui atteignirent, croit-on, jusqu'à 10 % et dont les héritiers directs même n'étaient pas exempts (1).

A Rome, cet impôt paraît avoir été créé par Auguste en l'an 759 de l'ère romaine ; il avait pour objet d'alimenter *l'aerarium* militaire, fonds spécial destiné à donner des pensions aux vétérans.

Cet impôt, qu'on appelait *vicesima hereditatum*, se composait primitivement de la vingtième partie des successions recueillies par tous citoyens romains. Les successions des indigents et celles des proches agnats en étaient exemptes. La quotité de l'impôt varia: sous Caracalla, elle doubla ; sous Macrin, elle fut ramenée au vingtième. — On a peu de documents sur cet impôt, encore qu'il ait été payé dans notre pays, — tout au moins dans les pays soumis au droit romain, — pendant près de quatre siècles (1).

Dans notre ancien droit français, il existait deux espèces d'impôts sur les successions ayant des origines et des règles différentes : le droit de *relief* et le *centième denier*.

Le droit de relief ou rachat a une origine féodale : les biens concédés primitivement à titre personnel et viager étant devenus peu à peu héréditaires et patrimoniaux, les seigneurs exigèrent à chaque mutation le paiement d'une redevance qui prit le nom de relief quand la transmission s'opérait par décès. La plupart des coutumes n'y assujettissaient

(1) Voir Max West. — The inheritance Tax. (Traduction de M. Raison, parue dans la Revue de l'Enregistrement en 1895.)

que les successions collatérales et le droit exigible était le même, quel que fût le degré de parenté.

L'impôt du centième denier fut établi au profit du roi, à l'instar des droits seigneuriaux quand eut prévalu la maxime que toutes les terres de France relevaient du souverain en sa qualité de suzerain des suzerains. Ce droit était en 1703 de 1 °/₀; en 1715, il fut augmenté de 2/10. Le centième denier n'intéressait que les successions collatérales et n'était payé que sur les immeubles. Les meubles échappaient au droit de centième denier, mais ils étaient soumis au droit de *contrôle* au moment de l'enregistrement « des inventaires de meubles et papiers faits par les notaires, greffiers et autres qui ont droit de les faire, dans lesquels les meubles seront estimés, ainsi que tous les autres effets mobiliaires » (tarif de 1722). En outre, les donations mobilières, à cause de mort, ou les testaments étaient assujettis à l'*insinuation*, formalité qui donnait lieu à un droit spécial. Ce droit ne frappait par les transmissions en ligne directe.

Ces différents droits pesaient lourdement sur le contribuable, car le recouvrement en était confié à des fermiers généraux qui le répartissaient de la manière la plus arbitraire et la plus vexatoire. D'ailleurs, il était bien difficile de saisir les règles innombrables et embrouillées qui en déterminaient l'assiette :

« L'intelligence des règlements est restée pour ainsi dire concentrée dans les bureaux du contrôle et a acquis aux employés un ascendant qui leur assure toujours l'avantage sur les redevables. » (Citation de

M. Stourm dans les *Finances de l'ancien régime et de la Révolution*, chapitre XV, empruntée à un ouvrage d'un sieur Dupin, avocat au Parlement, secrétaire de l'Intendance du Languedoc en 1787.)

Les temps ont bien changé depuis ce Dupin, mais il est à craindre que l'intelligence des règlements ne se soit guère étendue depuis. On ne saurait affirmer aussi qu'ils aient beaucoup gagné en simplicité..... on serait tenté de dire : au contraire.....

L'assemblée constituante déclara rachetables les profits de relief, et abolit les droits royaux par la loi des 5-19 décembre 1790. Cette loi soumit à l'impôt les nobles qui y avaient échappé, et les successions en ligne directe qui avaient toujours été exemptées ; enfin, ce tarif fut gradué d'après la parenté.

La loi de 1790 constituait un grand progrès, mais elle avait le tort, à force de vouloir trop garantir les contribuables contre les abus du régime précédent, de sacrifier dans une certaine mesure les intérêts du Trésor. Aussi, ne dura-t-elle que neuf ans. On fit alors table rase des anciens errements et on rédigea une codification, qui est en quelque sorte aujourd'hui la loi organique de l'enregistrement : c'est la loi du 22 frimaire an VII.

Elle a simplifié les règles de la perception, établi des peines sévères contre la fraude, garanti et augmenté les droits du Trésor et aussi protégé le contribuable, en lui offrant l'impartialité des tribunaux pour l'examen des matières contentieuses. Troplong a dit d'elle que c'est « la plus noble et la seule noble des lois fiscales. »

Les lois postérieures n'y ont dérogé que sur des

points de détail et encore avec la plus grande réserve.

Cependant, la loi du 25 février 1901 l'a profondément modifiée dans le sens de l'équité, sur trois points importants : la progressivité du tarif, le calcul de l'usufruit et la déduction des dettes. L'avenir nous apprendra si elle a bien fait ; pour nous, nous le croyons. Beaucoup d'éminents techniciens se montrent cependant très effrayés qu'on ait osé touché aux principes centenaires de la loi du 22 frimaire an VII.

§ II. — Caractères de l'Impôt des Successions.

1. — L'impôt des successions se recommande pour deux raisons :

D'abord, il a pour base *l'accroissement de richesses* qui échoit au contribuable, et il est juste que sur cette sorte d'aubaine, l'Etat prélève sa part. Sans aller jusqu'à voir dans cet impôt une conséquence du droit de suzeraineté de l'Etat sur les choses sans maître, droit dont celui-ci consentirait à se dessaisir en faveur de l'héritier moyennant un certain prélèvement, on peut justifier autrement la taxe qui frappe les successions. Cet impôt est pris, en effet, sur des biens qui ne font pas encore partie des revenus ordinaires de l'héritier, qui ont été acquis par lui à titre gratuit d'une manière souvent inespérée. N'est-il pas naturel que l'Etat s'adresse d'abord à ce patrimoine sur lequel personne n'a véritablement de droit acquis. Un tel impôt, pour employer l'expression de M. de Parieu, « ne fait qu'atténuer l'avantage attaché à l'entrée en possession d'un surcroît de richesses ».

De plus, et c'est là encore, ainsi que le constate M. Passy, une supériorité sur la plupart des autres taxes, l'impôt des successions a un caractère *vraiment direct*. Il s'adresse à l'héritier, pris comme possesseur de biens directement, et ne saurait donner lieu aux incidences souvent inattendues qui résultent de la plupart des autres impôts (1). Enfin, la perception en est relativement aisée et ne revêt aucun caractère vexatoire. Comme on l'a fait remarquer (2), il est beaucoup moins pénible pour l'avarice innée de l'homme, de se voir priver d'une chose qu'on n'a jamais eue, que d'abandonner une chose quelconque, même superflue, dont on a actuellement la possession... « Bref, il ne peut y avoir de meilleur moyen pour diminuer l'ennui fort naturel que cause le paiement d'un impôt que de demander la plus forte part du revenu public aux taxes perçues sur la propriété au moment fugitif où elle n'appartient à personne en particulier.

II. — La détermination des caractères et aussi la justification de la taxe successorale ont donné lieu à diverses théories. On peut, en effet, la concevoir, ou comme une limitation du droit héréditaire, ou comme la rétribution d'un service rendu, ou comme un impôt complémentaire auquel personne ne peut échapper.

a). — LIMITATION DU DROIT HÉRÉDITAIRE.

1° *Limitation quant aux personnes.* — Bentham pense qu'il n'existe pas de motifs sérieux pour

(1) *Dictionnaire d'Economie Politique.* Impôts.
(2) *Kate Field's Washington,* 8 février 1893.

admettre le droit des héritiers éloignés à une succession *ab intestat*, car à notre époque les relations de famille sont limitées aux parents des plus proches degrés. Par suite, les biens de personnes qui meurent sans héritiers d'un degré rapproché doivent revenir à l'Etat en tout ou partie. On peut atteindre ce but au moyen d'une taxe, mais « si l'on veut tenir compte du sentiment public, le mieux est de faire la part de l'Etat la plus large possible ; plus elle sera considérable, plus facilement elle apparaîtra avec les caractères d'une réglementation *civile* du droit héréditaire ; moins elle sera importante, plus elle prendra les apparences d'une imposition *fiscale*. Décrétez, au lieu d'une taxe, une loi... accordant à l'Etat 50 % de certaines successions, le poids de cette charge sera à peine sensible ; décrétez une loi qui accorde à l'Etat la succession tout entière, la charge disparaît complètement (1) ».

2° *Limitation quant aux biens.* — Le droit héréditaire peut être limité par l'impôt, non-seulement quant aux personnes, mais aussi quant à l'importance des biens que l'héritier est autorisé à recueillir. Cette forme de limitation proposée par Stuart Mill (2) doit porter obstacle à la perpétuation dangereuse des grosses fortunes et favoriser la diffusion de la richesse.

M. André Carnegie demandait une taxe allant jusqu'à 50 % pour les fortunes d'un chiffre très élevé; il écrivait, en 1889 « qu'en frappant lourde-

(1) Bentham. *Supply without burden.*
(2) *Principes d'Economie politique*, liv. V, ch. II.

ment les biens au moment du décès de leur propriétaire, l'Etat doit montrer sa réprobation pour la vie inutile du millionnaire égoïste... (1) ». D'ailleurs, dans un autre sens, la taxe successorale peut encore exercer une réaction bienfaisante sur la distribution de la richesse en favorisant les legs au profit de personnes au service du testateur ou des établissements charitables.

De tous les arguments en faveur de la taxe sur les hérédités, celui qui est basé sur la diffusion de la richesse est celui qui se rattache le plus étroitement aux tendances socialistes.

b). — RÉTRIBUTION D'UN SERVICE RENDU.

D'autres estiment que l'impôt de succession se justifie par la rétribution due à l'Etat pour la protection qu'il accorde à la propriété et à la libre transmission des biens. — Ce n'est d'ailleurs que l'application du système qui considère l'impôt en général comme le salaire de services rendus par l'Etat au contribuable. — Dans une première théorie (2), on représente l'Etat comme un associé tacite de chaque citoyen pour toutes ses affaires, sans l'aide et la protection duquel il lui serait impossible de se livrer aux affaires et d'amasser des richesses. Quand l'association vient à être rompue par la mort, l'associé tacite a droit à une part de capital. — D'après une seconde théorie, le droit de recueillir une succession

(1) *North American Review*, ch. CXLVIII, p. 659.

(2) ESCHENBACH. — *Erbrechtsreform und erbschaftssteuer*, Berlin, 1891.

ab intestat ou un legs ne sont pas des droits naturels, mais des privilèges accordés par la loi positive, il s'ensuit que l'héritier doit en retour, à l'Etat qui fait appliquer la loi dont il profite, une rémunération quelconque. Dans un même ordre d'idées, M. P. Leroy-Beaulieu (1) compare la taxe successorale à une prime d'assurances, mais on critique avec raison cette comparaison, « car il n'est pas dans le rôle de l'Etat de subir le dommage résultant de la perte des biens, mais de le prévenir » (Max West, *The inheritance tax*).

c). — IMPÔT COMPLÉMENTAIRE ET INÉLUCTABLE.

1.— D'autres ont prétendu que la taxe successorale devait servir à récupérer les impôts dont le paiement avait été éludé, au cours de leur existence, par les personnes qui viennent à mourir; c'est cette considération qui, paraît-il, a amené en 1891 la Législature de New-York à frapper de la taxe successorale les transmissions par décès en ligne directe qui jusque-là avaient toujours été affranchies d'impôt. Cette théorie semble vraiment bien fiscale, car le produit de la taxe n'a nécessairement aucun rapport avec le montant des impôts impayés. Et cependant, en 1890, sur une succession colossale qui avait donné lieu à des débats fameux à New-York, celle de Jay Gould, « on avait proposé de faire opérer le recouvrement de taxes dont le *de cujus* avait éludé le paiement. En Prusse et dans plusieurs cantons suisses, les rappels de ce genre sont de règle, lorsqu'on parvient à prouver la fraude commise ». (Max West, op. cit.)

(1) *Science des Finances*, ch. XI.

2. — Suivant une autre théorie, celle de Bastable (1), il faudrait considérer l'impôt des successions comme un impôt annuel dont la perception est suspendue, c'est-à-dire comme une taxe sur la propriété ou les revenus capitalisés, payée en une seule fois au cours d'une existence d'homme au lieu d'être payée par annuités.

Or, suivant une remarque d'Adam Smith, les transmissions par décès n'ont pas lieu à des intervalles réguliers ; il s'ensuit que cet impôt est très inégal dans ses effets. La loi chilienne a même prétendu éviter cette inégalité en exemptant de l'impôt la seconde transmission du même bien survenue dans l'espace de dix ans. En Autriche, une loi du 9 février 1850, toujours en vigueur, établit que si un immeuble provenant d'une transmission par décès fait l'objet d'une nouvelle transmission entre vifs ou par décès dans les deux ans qui suivent l'ouverture de la succession, le droit perçu pour la première mutation doit être imputé sur la taxe exigible pour la seconde.

Cette théorie et les applications qui en ont été faites partent d'un principe faux, elles ne tiennent compte des effets de l'impôt qu'à l'égard des biens et confondent l'objet de la taxe et l'individu qui la doit. La taxe peut devenir exigible à des intervalles inégaux pour le même bien, mais chaque fois elle est acquittée par une personne différente ; par suite, au point de vue des facultés imposables de l'individu, elle ne peut être accusée d'inégalité. — Dans un même

(1) *Public Finance*, liv. IV, chap. VIII.

ordre d'idées, la méthode anglaise consistant à liquider le droit de succession d'après la durée probable de l'existence de l'héritier, présentée par M. Leroy-Beaulieu (Science des finances, p. 515), comme un moyen de tourner la difficulté, conduit à un résultat peu désirable, celui de frapper plus lourdement les mineurs que les majeurs.

III. — Du côté des objections, on accuse la taxe successorale d'être un impôt sur la veuve et l'orphelin. — Il y a malheureusement une part de vrai dans cette allégation un peu sinistre. La mort du chef de famille peut être, au point de vue de leur situation financière, un vrai désastre pour sa femme et ses enfants mineurs, car, d'un côté, ils jouissaient déjà de ses biens pendant son vivant, et de l'autre, ils ne peuvent plus, à sa mort, compter, au nombre de leurs ressources, le produit de son travail personnel pour les mettre en valeur. Dans les pays de procédure à outrance comme le nôtre, il est certain que l'impôt de succession vient s'ajouter aux frais, droits et honoraires de toutes sortes qui pèsent odieusement sur les incapables quand il faut faire le moindre inventaire, la plus petite vente ou le plus provisoire des partages...

Il faut répondre à cela qu'en France les tarifs entre époux et en ligne directe sont très atténués et qu'à l'étranger, ils le sont encore plus, beaucoup de législations étrangères exemptent même entièrement ces deux catégories de successibles. Il faut ajouter que dans l'ordre naturel des choses, la mort ne frappe que des personnes d'un âge avancé, alors que leurs enfants sont adultes et capables de sub-

venir eux-mêmes à leur existence. (Leroy-Beaulieu. Science des finances, p. 154).

On prétend encore que la taxe successorale décourage l'industrie et l'esprit d'économie. Cette objection s'applique en réalité beaucoup moins à cette taxe qu'aux autres genres d'impôts, car on regarde généralement la mort comme un évènement éloigné. La taxe successorale décourage moins l'industrie que la taxe sur le revenu ; elle décourage moins l'épargne que la taxe sur le capital qu'il faut l'une et l'autre payer chaque année. Nous croyons qu'on ne peut imaginer un impôt sur la fortune mobilière susceptible de pouvoir à un moindre degré détourner les capitaux d'un emploi productif.

On a dit encore quelquefois que la taxe successorale laissait des fissures considérables où l'impôt s'échappait pour la plus grande partie. Nous verrons plus loin ce qu'on en dit pour la France, du moins en ce qui concerne certaines valeurs qui échappent inévitablement à l'impôt avec le système de la déclaration par le contribuable.

On ne saurait nier, du reste, qu'en dehors de la fausse déclaration, il y a un autre moyen d'éluder complètement la taxe, c'est la donation entre-vifs et surtout les dons manuels. Au point de vue économique, nous ne voyons pas le moindre mal à ce que ceux qui possèdent une fortune considérable soient portés à en faire l'abandon de leur vivant à ceux qui sont le plus aptes à la faire prospérer : au point de vue fiscal, il appartient à la loi de frapper les transmissions entre-vifs aussi bien que la mutation par décès ; du reste, le plus grand nombre préfère

laisser l'Etat s'emparer d'une petite partie de son bien après sa mort plutôt que d'abandonner le tout de son vivant, même à ses plus proches parents.

Enfin, on dit que la taxe successorale mène à la confiscation, qu'elle est un dangereux acheminement vers le communisme. Cet argument était fort en faveur en France au moment du vote des tarifs progressifs de la dernière loi. Il y a là une exagération systématique absolument contredite par les faits; nous n'insisterons pas, nous avons déjà dit plus haut notre opinion, à ce sujet, à propos de la limitation du droit héréditaire.

En somme, on ne saurait prétendre que l'impôt des successions ne repose pas sur un fondement équitable.

IV. — D'autre part, si les quatre conditions rêvées par Adam Smith dans son livre sur la *Richesse des Nations*, sont les seules nécessaires pour obtenir un impôt parfait, on doit forcément admettre que celui dont nous nous occupons, s'approche vraiement de la perfection.

On fera le bilan au chapitre « Proportionnalité et Progression » des efforts faits dans tous les pays pour graduer exactement la charge de cet impôt d'après les facultés de chacun, conformément à la première maxime du grand économiste.

D'après la seconde, « l'impôt doit être perçu à l'époque et selon le mode que l'on peut présumer les plus commodes pour les contribuables » ; or, outre que la taxe est réclamée au moment précis de l'enrichissement de l'héritier, on accorde partout à

celui-ci un délai assez long pour se libérer vis-à-vis du Trésor (V. *infra*, Délais).

A. Smith dit encore : « Tout impôt doit être conçu de manière à faire sortir des mains du peuple le moins d'argent possible au-delà de ce qui entre dans le Trésor de l'Etat. De ce côté-là encore, on ne saurait être embarrassé de montrer que notre impôt présente au plus haut degré cette grande qualité : ainsi les frais de perception en France depuis 1884 n'ont jamais dépassé 2,2 % pour les droits de mutation par décès, tandis qu'ils dépassent 6 % pour les douanes et les contributions directes.

« La taxe ou portion d'impôt que chaque individu est tenu de payer, dit encore Adam Smith, doit être certaine et non arbitraire ; l'époque du paiement, la quantité à payer, tout cela doit être clair et précis, tant pour le contribuable qu'aux yeux de toute autre personne ». — Sur ce dernier point, il serait imprudent d'avancer que l'application des lois fiscales relatives aux successions, soit absolument conforme à la maxime d'Adam Smith. Les combinaisons innombrables auxquelles donnent lieu l'adaptation aux lois civiles des mesures fiscales ne peut guère être connue du public en général. Les agents du fisc eux-mêmes, en France du moins, sont souvent embarrassés et les tribunaux rendent fréquemment sur des difficultés identiques des décisions contraires. Combien de fois dans les bureaux d'enregistrement, après avoir attendu patiemment l'interminable liquidation des droits, l'héritier s'est vu réclamer une somme bien supérieure à celle qu'il pensait payer ; il a demandé des explications, qui quelquefois lui ont été données

de bonne grâce, mais il n'y a rien compris ; il a payé, mais au fond il s'est dit que c'était vraiment « la bouteille à l'encre ».

En fait, on peut dire que les bases de cet impôt sont un peu savantes, que ses tarifs sont très compliqués et qu'il peut en résulter des divergences d'opinion sur un cas particulier, mais on ne saurait nier qu'en principe cette taxe est absolument certaine et ne laisse aucune place à l'arbitraire de l'agent du fisc, bien qu'il soit, dans la plupart des pays, chargé à la fois de l'assiette et du recouvrement. Du reste, il faut reconnaître que les tarifs compliqués, quand ils ont été étudiés avec soin, sont beaucoup plus élastiques, et partant, beaucoup plus justes que les autres, puisqu'ils diffèrent à l'infini, suivant la variété du fait générateur de l'impôt. On peut même dire que dans un grand nombre de cas, la complication des règles de l'impôt est un obstacle à la fraude. Tout le monde sait à peu près ce qu'il gagnera à faire passer en cachette à la douane 10 kilos de tabac. Mais il y a peu de personnes qui savent ce qu'elles gagneront à omettre, dans une déclaration de succession, certaines catégories de valeurs ; aussi jugeront-elles prudent de ne pas s'exposer à être prises. Il est vrai qu'elles sont souvent conseillées par d'autres plus compétentes, mais en raison justement du déconcertant dédale des règles fiscales, elles craindront quelquefois de suivre les meilleurs conseils, faute d'en comprendre la portée.

§ III. — Affectation de l'Impôt.

Enfin, il y a lieu d'ajouter ici deux mots sur l'affectation de l'impôt des successions. En raison de sa nature spéciale, de taxe sur un enrichissement obtenu sans peine, on a eu souvent l'idée d'en destiner le montant à soulager ceux qui, au contraire, après avoir beaucoup travaillé, n'ont trouvé qu'infirmités et misère.

En France, en 1895, M. Jules Guesde proposait à la Chambre des députés un droit supplémentaire, dit droit des déshérités, sur toutes les parts successorales dépassant 5,000 francs, le produit de ces droits devant être affecté à la création d'une Caisse nationale de cantines scolaires pour les enfants pauvres. — En 1900, M. Poulain proposait de percevoir, à partir du 6e degré, un droit de 5 % au profit de la Caisse des retraites des Travailleurs. D'autres demandaient qu'une partie du produit de l'impôt fut destinée au dégrèvement de l'impôt foncier. (Amendement Drake et Borgèse). Ces idées ne s'acclimatent pas encore dans nos lois.

Il n'en est pas de même à l'étranger :

En Suisse (1), dans le canton de Berne, 1/10 du produit de la taxe est attribué à la commune sur le territoire de laquelle résidait le défunt, pour être employé au profit des écoles ; à Uri, le 1/3 du produit de la taxe est attribué aux communes pour aider le développement de l'instruction publique et secourir les indigents; au Canada, dans la Nouvelle-

(1) Schanz. — *Die steuern der Schweiz.*

Ecosse, le produit de la taxe forme un fonds spécial destiné à subvenir aux soins à donner aux malades et aux aliénés et à entretenir d'autres œuvres de bienfaisance.

On se souvient qu'à Rome, Auguste créa la *vicesima* pour enrichir *l'aerarium*. A l'origine, *l'aerarium* était un fonds spécial dont l'objet était de donner des pensions aux vétérans.

§ IV. — **Productivité de l'Impôt.**

Nous n'avons pas d'indications précises sur la productivité de l'impôt à Rome, mais il est à croire que cette taxe devait donner un rendement fort élevé.

D'abord, il est incontestable que la parenté légitime et en ligne directe chez les Romains tendait à devenir plus rare à partir des derniers temps de la République. La preuve en est dans les lois destinées à combattre le goût des Romains pour le célibat et encourager la procréation légitime (lois Papia Poppœa). Tandis que les enfants naturels se multipliaient, les descendants issus de *justis nuptiis* devenaient de moins en moins nombreux.

D'autre part, les Romains avaient une tendance à déshériter leur famille au profit d'amis, d'établissements publics, etc. Cette coutume était tellement entrée dans les mœurs que les prudents établirent une quarte légitime pour empêcher les héritiers légitimes d'être entièrement exhérédés.

Si l'on ajoute à cela que les véritables citoyens romains étaient souvent fort riches, on se rendra

compte de l'importance et de la productivité de l'impôt du vingtième.

D'après M. Cagnac (p. 226, note 4), la moitié de la fortune des Romains aurait été assujettie à la taxe et celle-ci aurait atteint une moyenne de 2 1/2 °/₀ sur la valeur totale des successions.

En France, M. P. Leroy-Beaulieu, évaluant (traité des finances, t. 1, p. 517) à 6 milliards 100 millions le total de la valeur imposable, et le total des perceptions s'étant élevé pour 1879 à 167 millions 1/2, faisait ressortir que le taux moyen de l'impôt était environ de 2,70 °/₀. Il est à remarquer que ce chiffre de 2,70 °/₀ ne s'écarte pas beaucoup de la proportion que M. Cagnat a pensé devoir exister à Rome, et ceci est d'autant plus curieux que le taux de la *lex vicesimæ* était uniformément de 5 °/₀ tandis qu'il variait chez nous en 1879 de 1,25 à 11,25 °/₀.

On voit donc que ce n'est pas d'aujourd'hui que l'impôt des successions tient une place importante dans le budget; en 1898, il a produit (en y comprenant le droit d'accroissement), 191 millions; en 1899, il a presque atteint 200 millions; en 1900, il les a dépassés (202 millions environ). Pour 1902, les prévisions budgétaires ont évalué son produit, eu égard aux nouveaux tarifs, à 225 millions environ. — Il est généralement moins élevé à l'étranger. En 1892, il avait rapporté dans le canton de Berne 413,000 fr.; à New-York, 10 millions; dans le Delaware, 6,190 fr.; en Belgique, en 1897, 19 millions; en Russie, en 1898, 7 millions; dans les Pays-Bas, en 1899, 876,000 fr.; en Angleterre, en 1899, 396 millions (ce chiffre, en réalité, contient certains produits

qu'on ne peut pas considérer comme droits de succession proprement dits) ; en 1900, en Italie, 36 millions.

Enfin, pour fixer les idées et faciliter l'intelligence de ce qui va suivre, nous avons jugé utile d'établir ci-dessous un tableau de l'importance des diverses catégories de valeurs imposées pendant l'année 1899, d'après le bulletin de statistique publié par la Direction générale de l'Enregistrement :

Fonds d'Etat.	Français . .	410,000,000 f	
	Etrangers. .	180,000,000	
Actions des Sociétés. .	Françaises .	380,000,000	
	Etrangères.	112,000,000	
Obligations des Sociétés, villes. etc. . . .	Françaises .	490,000,000	1,964,600,000 f
	Etrangères .	290,000,000	
Parts d'intérêts et commandites.	Françaises .	100,000,000	
	Etrangères.	2,600,000	
Numéraire.		68,000,000	
Assurances sur la vie.		42,000,000	
Dépôts dans les banques et comptes courants.		100,000,000	
Livrets des caisses d'épargne et de retraites pour la vieillesse..		65,400,000	1,105,400,000 f
Créances, rentes sur particuliers, prix d'offices..		730,000,000	
Fonds de commerce.		100,000,000	
Meubles et objets mobiliers, navires, autres meubles corporels.			190,000,000 f
Immeubles.	Urbains.. .	1,341,000,000	2,576,000,000 f
	Ruraux.. .	1,235,000,000	

Nous avons déduit les valeurs d'usufruit qui, sous l'empire de la loi du 22 frimaire, s'ajoutaient à la valeur de la toute propriété ; d'autre part, nous nous ne sommes pas occupés des valeurs soumises au droit d'accroissement, qui ont atteint en 1899 un total de 160 millions, sur lequel il a été perçu 1,051,000 fr.

Nous obtenons en fin de compte une valeur déclarée de. 5,836,000,000 f

sur laquelle il a été perçu **198,900,000** fr.

PREMIÈRE PARTIE

Bases de l'Impôt

CHAPITRE Ier

Transmissions sujettes à l'Impôt

SOMMAIRE

SECTION Ire. — TRANSMISSIONS ENVISAGÉES QUANT A LA PERSONNE DU DÉFUNT OU DES HÉRITIERS

§ 1. — *Histoire.*

§ 2. — *Qualité du « de cujus ».*
1. Absence. — 2. Extranéité.

§ 3. — *Qualité des successibles.*
1. Parenté. — 2. Extranéité. — 3. Minorité. — 4. Nombre d'héritiers ou légataires. — 5. Nombre d'enfants. — 6. Question de la dépopulation. — 7. Substitution. — 8. Associations religieuses. — 9. Dons et legs de bienfaisance.

SECTION II. — TRANSMISSIONS ENVISAGÉES QUANT AUX BIENS SOUMIS A L'IMPÔT.

§ 1. — *Difficulté de saisir le fait générateur de l'impôt.*

§ 2. — *Biens soumis à l'impôt ou biens exempts.*
1. Droit de jouissance légale. — 2. Droit d'usage d'habitation de servitude. — 3. Bénéfice du fermier. — 4. Droits litigieux. — 5. Théorie de la propriété apparente. — 6. Créances. — 7. Rentes. — 8. Constructions. — 9. Créances déléguées. — 10. Assurances. — 11. Sommes versées à la caisse des Dépôts. — 12. Fruits naturels et civils. — 13. Retours conventionnel et légal. — 14. Créances éteintes par confusion. — 15. Créances mauvaises. — 16. Fonds publics.

SECTION III. — Controle des déclarations.

§ 1. — *Meubles.*

1. Moyens préventifs. — 2. Le Répertoire. — 3. Dons manuels. — 4. Donations-partages. — 5. Mesures préventives de la loi du 25 février. — 6. Mesures analogues prises à l'étranger. — 7. Meubles meublants et marchandises.

§ 2. — *Immeubles.*

1. Des omissions d'immeubles dans les déclarations. — 2. Les erreurs du Répertoire et du Cadastre. — 3. Réformes nécessaires.— 4. Proposition Chastenet. — 5. Systèmes étrangers.

SECTION IV. — Exemption des successions pauvres.

§ 1. — *En France.*

1. Principe. — 2. Conséquences. — 3. Critiques. — 4. Réforme proposée. — 5. Objections. — 6. Droits de statistique.

§ 2. — *A Rome et à l'Etranger.*

1. Rome. — 2. Allemagne. — 3. Belgique. — 4. Grande-Bretagne. — 5. Etats-Unis d'Amérique et Confédération Helvétique.

Il convient d'envisager les transmissions par décès sous deux angles différents: d'abord, relativement à la personne du défunt ou de l'héritier; ensuite, quant à la nature des biens à soumettre à l'impôt.

SECTION PREMIÈRE

Transmissions envisagées quant à la personne du défunt ou des héritiers.

§ Ier. — Histoire.

A Rome, la taxe ne frappait que les citoyens romains, du moins jusqu'à Caracalla, qui y soumit tous

les habitants de l'*orbis romanus,* mais les successions des proches agnats, ainsi que celles des indigents, étaient exemptes.

Dans notre ancien droit, les coutumes assujettissaient seulement en général les successions collatérales. — Plus tard, quand le centième denier fut établi, il y eut encore de nombreuses exceptions. L'édit de 1703 exempte les donations en ligne directe par contrat de mariage et les dots cléricales. Du reste, les nobles trouvèrent, sans difficulté, les moyens de se soustraire au nouvel impôt.

Sous l'empire du tarif de 1722, lorsque le legs ou l'hérédité « mobiliaires n'étaient pas évalués, le droit d'insinuation (1), qui était un véritable impôt de succession, était payé suivant la qualité du testateur. Les personnes constituées en dignités ecclésiastiques ou laïques, genstilshommes qualifiés ou ceux qui possèdent des terres ayant haute, moyenne ou basse justice... officiers de finance, secrétaires du Roy, trésoriers et autres pourvus d'emplois considérables », sont soumis à un droit de 50 livres, les chanoines, curés et autres ecclésiastiques pourvus de bénéfices, simples, gentilshommes, sont taxés à 30 livres ; les simples manœuvriers, journaliers et autres personnes du commun de la campagne, à 1 franc 10 sous.

Dans certains pays qui ont conservé le système féodal, on trouve encore des exemptions ou des tarifs de faveur au profit de certaines personnes : c'est ainsi qu'en Angleterre, tous les membres de la

(1) Voir l'introduction.

famille royale sont dispensés de payer de droit de succession.

§ II. — Qualité du « de cujus ».

1. — Dans notre pays, depuis la loi des 5-15 décembre 1790, personne n'est dispensé de cet impôt, quelles que soient la qualité du *de cujus* ou les causes d'ouverture de sa succession. C'est ce qui arrive pour l'*absent*.

L'absence permet, en effet, d'après l'article 40 de notre loi du 28 avril 1816, d'exiger les droits de mutation par décès. En ce cas, les héritiers, quand l'absence est déclarée, sont tenus de payer les droits sous les conditions ordinaires.

En cas de retour de l'absent, les droits sont restitués.

2. — La qualité d'*étranger* ne met pas non plus obstacle a l'exigibilité du droit de mutation. Si la succession comprend des immeubles, ils tombent sous la règle de l'article 3 du Code civil : « les immeubles, même ceux possédés par des étrangers, sont régis par la loi française ».

Pour les biens meubles, la législation française de 1799 décidait que les biens mobiliers appartenant à un étranger, suivent la nationalité de leur possesseur, et par conséquent, échappent au droit de mutation par décès en France. Depuis 1828, l'Administration applique une règle différente, elle nationalise les biens corporels meubles au même titre que des immeubles, d'après leur situation.

Quant aux biens qui n'ont pas de situation matérielle, en raison de leur nature, comme les créances,

les rentes, les actions et obligations de Sociétés, la question a été longtemps débattue.

En Belgique, c'est le lieu du paiement, de l'exécution de l'obligation qui détermine la situation des créances (Trib. d'Ypres, 28 fév. 1870. Bastiné, *Droit fiscal*, n° 697).

En Amérique, on détermine la situation des créances au domicile du créancier, d'après la règle *mobilia ossibus personæ inhærent*, dont on paraît singulièrement avoir élargi la portée (1).

Il semble que c'est plutôt le domicile du débiteur qui devrait être pris en considération, car c'est au domicile de ce débiteur que devra être demandée l'exécution de l'obligation, c'est devant les tribunaux du domicile de son débiteur que l'héritier créancier devra poursuivre la réalisation de son droit. C'est en ce sens que se fixa la jurisprudence en France. Il convient d'ajouter cependant que son champ d'application s'est bien restreint depuis la loi du 18 mai 1850 (art. 7) et celle du 23 août 1871 (art. 3 et 4). Ces lois, consacrant le même principe que la jurisprudence américaine, décident que *toutes les valeurs mobilières* étrangères, dépendant d'une succession régie par la loi française, seront assujetties en France aux mêmes droits de mutation que les valeurs mobilières françaises. De sorte que notre théorie ne peut guère aujourd'hui trouver de mise en pratique que dans le cas de décès en France, d'un étranger ayant conservé son domicile à l'étranger.

(1) Voir Maguéro. *Traité alphabétique des Droits de l'Enregistrement* ; *verbo* Etranger, ch. V ; voir aussi le supplément (1901), du même ouvrage, p. 113 et s.

§ III. — Qualité des Successibles.

1. — Si la qualité de celui dont la succession vient à s'ouvrir n'a aucune influence sur l'exigibilité, ni sur le taux de l'impôt, il n'en est pas de même pour ceux qui recueillent la succession. Nous verrons plus loin (renvoi à Parenté) comment toutes les législations, sauf une ou deux, ont admis des tarifs différents, selon le degré de parenté des successibles.

2. — Dans certains pays, outre le lien de parenté, on tient compte, pour l'établissement du taux de l'impôt, de la nationalité de l'héritier; ainsi, les lois en vigueur en Louisiane décident que toute personne non domiciliée dans l'État, ni dans aucun autre État de l'Union, soit légataire, soit héritière, *à cause de sa seule qualité d'étrangère*, sera tenue de payer une taxe de 10 % sur tout bien recueilli dans une succession. (Statuts révisés de 1870, § 13 et Statuts de Worhies, 1876, § 3346, V. *Revue de l'Enregistrement, 1895*, p. 441).

3. — D'autre part, l'héritier peut être mineur : il semble que la loi fiscale dût avoir quelque ménagement pour le mineur. Il est certain que lorsque l'ascendant vient à disparaître, laissant derrière lui des enfants qui vivaient du seul produit de son travail, — et c'est le cas de plusieurs millions de propriétaires fonciers en France qui exploitent eux-mêmes leurs terres, — il paraît excessif de percevoir l'impôt à l'occasion d'un évènement qui, au lieu de produire un accroissement de fortune, plonge quel-

quefois la famille dans la misère. Si les enfants sont nombreux et un partage nécessaire, que va-t-il rester à chacun? Il est vrai, et on ne le répètera jamais trop, que dans notre pays particulièrement, toutes les lois paraissent avoir pour objet de dépouiller les mineurs, surtout les mineurs pauvres, sous la fallacieuse apparence d'une forte protection.

4. — D'autre part, il est incontestable que lorsqu'un héritier unique recueille une succession, il ne supporte en France du moins, (nous pouvons dire aussi: et à l'étranger, sans crainte de nous tromper beaucoup), il ne supporte, disons-nous, aucun des droits de timbre et d'enregistrement afférents aux nombreux actes, tels que: inventaires, partages, licitations, ventes judiciaires que la coexistence de plusieurs ayants droit nécessite toujours et d'autant plus sûrement qu'ils sont plus nombreux. Il n'est que juste de rétablir l'équilibre en faisant payer à l'héritier unique, du chef des droits de mutation, ce qu'il ne paie pas du chef des droits d'actes. « Alors même qu'on parviendrait à transformer tous les droits fixes en une taxe proportionnelle, on ne supprimerait pas l'inégalité signalée, puisque l'héritier unique continuerait à ne rien payer, tandis que les cohéritiers devraient toujours acquitter pour sortir de l'indivision les droits de timbre, d'enregistrement ou une taxe équivalente » *Revue de l'Enregistrement*, *1898*, art. 1666 et 1622, et année *1896*, art. 1261. (1)

5. — Et ce qui s'applique aux héritiers en général,

(1) Voir aussi une très intéressante étude de M. Maguéro, intitulée: *La Dîme Nationale*. Paris-Rousseau, 1887, p. 187 et s.

s'applique à plus forte raison aux enfants, et surtout aux enfants en bas âge et pauvres. En faisant remarquer d'autre part, qu'il est généralement impossible aux mineurs de dissimuler quelque chose de leurs héritages et surtout les valeurs mobilières qui, en temps ordinaire, échappent si bien à l'impôt, M. Gauthier (de Clagny), lors du vote de la loi de 1901, avait proposé une réduction de tarif dans le cas qui nous intéresse. (Voir *Revue de l'Enregistrement 1897*, p. 53) et aussi M. Félix Martin (voir *Répertoire périodique de l'Enregistrement, n° 9591*, p. 513). Un sénateur, M. Dufoussat, avait été plus loin; il avait proposé qu'en cas de mort d'un enfant âgé de moins de 16 ans, décédé après l'un ou l'autre de ses auteurs ou de tous deux, ne laissant à un ou plusieurs frères et sœurs que sa part indivise du patrimoine commun à eux advenu en ligne directe, le droit en ligne collatérale ne soit perçu qu'à raison de 1 % sur les part sinférieures à 5,000 francs et à concurrence de moitié seulement du taux ordinaire pour le surplus. Cette proposition, comme bien d'autres aussi équitables, a dû être repoussée pour des raisons budgétaires. Mais n'aurait-on pas pu élever, plus qu'on ne l'a fait, le tarif des successions importantes qui échéent à un seul héritier et frapper de droits très faibles celles que recueillent les enfants qui n'ont d'autre moyen de subsistance que le travail de leur ascendant, qu'ils viennent de perdre?

Exemple : Sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, une succession de 56.000 fr., échue à 7 enfants (sans déduction de dettes), payait 700 fr., soit pour chaque enfant 100 fr. — Depuis le 25 février

dernier, s'il n'y a qu'un seul enfant, il paiera 825 fr (dont le 1/7 est 117,16) ; s'il sont 7, ils paieront chacun 95 fr., soit pour 7=665 fr.; on voit ainsi que le Trésor s'impose un grand sacrifice et que personne n'en profite dans une bien large mesure. Dans les successions les plus infimes, on arrive à une aggravation même de la situation de l'héritier. C'est le cas d'une succession de 300 fr. échue à un enfant, elle supporte 3 fr. de droits ; échue à sept, elle supporte en raison de l'arrondissement de 20 en 20 de la loi du 27 ventôse an IX : 4 fr. 20. Il est vrai que la loi du 30 mars 1902 a fait cesser cette fâcheuse conséquence pour les parts inférieures à 500 fr.

6. — La question occupe depuis longtemps aussi les statisticiens et les économistes, mais à un autre point de vue. Il s'agit de la dépopulation de la France. Ce phénomène, que nous déclarons n'avoir jamais observé, même au travers des savants tableaux de M. de Foville, a fait verser des flots d'encre et naître un grand nombre de Commissions. — Nous ne voulons pas nier cependant que le nombre des enfants de notre pays n'augmente pas, mais nous n'en sentons sincèrement pas la moindre nécessité. La qualité nous semble infiniment plus nécessaire que la quantité. Ce qui intéresse au plus degré l'avenir de notre pays, c'est que sa race soit saine et vigoureuse. C'est en assurant de l'assistance et du respect la maternité, en règle ou non avec nos Codes, c'est en entourant la première enfance de tous les soins possibles et en améliorant à tout âge les conditions physiques et morales de la vie humaine, qu'on arrivera à ce résultat; mais ce n'est pas en combattant l'i-

néluctable loi sociale du « moral restraint », ni même, quoiqu'en dise le très éminent docteur Bertillon, en frappant d'un droit de 50 °/₀ les successions recueillies par un seul enfant et de 33 °/₀ celles qui seront dévolues à moins de trois (1).

Dans beaucoup d'Etats, les successions en ligne directe sont exemptes de droits. A Fribourg, les enfants ne paient aucun impôt pour recueillir les biens de leurs parents; bien plus, partant de cette idée que l'hérédité doit revenir strictement à l'enfant, la législation de ce canton frappe d'un droit de 8 °/₀ le conjoint survivant institué lorsque le défunt laisse des enfants légitimes.

C'est encore à Fribourg, d'après une loi de 1882, que le legs au profit de personnes portées sur la liste des indigents est exempt de droit.

Ce qui me semble de beaucoup préférable en pareille matière, c'est de frapper de droits très faibles, ou même d'exempter entièrement les successions peu importantes, surtout lorsqu'elles sont recueillies par des héritiers pauvres.

7. — En continuant notre examen des diverses transmissions sujettes à l'impôt, nous trouvons celles qui concernent les héritiers grevés de substitution, dans le cas où en France les substitutions sont permises (art. 1,048 et 1,049, Code civil). Malgré la charge de restituer qui lui est imposée, le grevé doit acquitter les droits comme pour une succession pure et simple, ce qui ne dispensera pas les appelés, au

(1) Voir Fournald. Statistique de Paris 1895, n° 12, p. 408 et suiv. Voir aussi *La Dime nationale*, de M. Ed. Maguéro.

décès de celui-ci, de payer un nouveau droit selon les liens de parentés qui les unit, non au disposant, mais au grevé.

8. — L'impôt est dû par les personnes physiques comme par les personnes morales, mais en ce qui concerne ces dernières, il y a lieu de s'arrêter particulièrement aux transmissions concernant les associations religieuses ou laïques, les départements, les communes, les établissements de bienfaisance, et généralement toutes personnes morales susceptibles d'immobiliser d'importantes richesses. Des dispositions spéciales régissent toutes les législations pour empêcher l'accumulation des biens de mainmorte au profit du même propriétaire. Le moyen essentiel consiste dans l'obligation imposée à l'établissement d'obtenir pour acquérir une autorisation de l'Etat ; un autre, qui s'y ajoute le plus souvent, consiste à prélever sur les biens qui entrent dans l'association ou communauté, des droits de mutation par décès ou entre-vifs très élevés. Les deux procédés sont employés en France. Dans certains pays (New-York, Bade, Saxe, Grèce), si l'autorisation a été accordée, les legs aux institutions religieuses ou laïques d'instruction ou de bienfaisance, sont généralement exempts d'impôt. Nous nous occuperons spécialement de la France.

Il y aura lieu de distinguer, d'abord, les associations privées et les corps ou établissements publics ; dans les seconds, l'accumulation des biens n'est pas trop à craindre, car ces établissements sont sous la dépendance absolue et directe du pouvoir central de l'Etat (départements et communes) ou n'acquiè-

rent que pour dépenser en œuvres d'utilité ou plutôt de nécessité générale. Le prélèvement de l'impôt sur ces derniers pourra donc être beaucoup plus modéré.

Les premiers, qui n'ont généralement pas un but de dépense, mais qui accumulent le plus souvent dans un but uniquement religieux ou politique, n'ont pas le même caractère d'utilité pour tous, et il est assez naturel que le fisc prenne ses mesures pour que la longue immobilisation des mêmes biens, entre les mêmes mains, ne le prive pas de l'impôt nécessaire à la mise en marche et à l'entretien de la machine sociale. Cette conception n'est pas d'aujourd'hui, le centième denier n'exemptait que les legs inférieurs à 300 livres, en faveur des églises, chapelles, couvents et monastères.

Aujourd'hui, il n'y a plus de minimum, et le droit de succession le plus élevé du tarif (tarif entre étrangers) est invariablement appliqué. Mais ici une question fort embarrassante se pose : lorsque, dans les statuts d'une société civile, spécialement d'une association religieuse, il est stipulé qu'au décès d'un des associés, sa part dans le fonds social accroîtra au survivant, cette réversion constituera-t-elle une mutation sujette à l'impôt des successions ?

Deux systèmes ont successivement prévalu en jurisprudence.

Dans le premier, on disait que par le décès de l'un et la survivance des autres avant toute dissolution, « se réalise et s'accomplit la condition suspensive sous laquelle la propriété avait été éventuellement transmise dans l'acte constitutif » (Jugement du Tribunal de Lyon, 10 août 1841).

Dans le système contraire, on raisonnait ainsi : la clause renfermée dans l'acte de société laisse la propriété en suspens pendant la vie des contractants, aucun d'eux n'acquiert un droit individuel à cette propriété, si cette propriété appartient à tous en général, elle n'appartient à aucun en particulier, si chacun d'eux a un droit certain à la jouissance, il n'a qu'une simple expectative sur la propriété, qui demeure en suspens jusqu'au décès du dernier survivant (Castres, 31 août 1849). Il ne s'agit le plus souvent dans l'acte social que d'un droit d'accroissement stipulé dans un acte de vente par les acquéreurs dans des termes tels qu'il en résulte entre eux une clause aléatoire mutuelle, condition inhérente à la vente formellement exprimée et constituant entre toutes les parties un contrat essentiellement commutatif aléatoire et à titre onéreux, la condition de réversion éventuelle, au profit de l'un étant en réalité le prix de la même condition au profit de l'autre (Cass., 14 juin 1858).

Dans le premier cas, on percevait le droit, transmission à titre gratuit par décès 11,25 °/₀ ; dans le second, le droit de mutation, à titre onéreux, et encore y avait-il controverse sur le point de savoir s'il fallait percevoir le droit des transmissions mobilières ordinaires 2 °/₀ ou des cessions d'actions 0,63 °/₀.

La loi du 28 décembre 1880 mit fin aux hésitations de la jurisprudence, en décidant que : « dans toutes (art. 4) les sociétés ou associations civiles qui admettent l'adjonction de nouveaux membres, les accroissements opérés par suite de clauses de réversion, au profit des membres restants, sont assujettis au droit

de mutation par décès, si l'accroissement se réalise par décès ».

Cette loi ayant soulevé de grandes difficultés d'application, a été profondément modifiée par celle du 16 avril 1895.

Le droit d'accroissement établi par la loi de 1880 est remplacé par une taxe annuelle sur la valeur brute de tous les biens possédés par les congrégations, communautés et associations religieuses et toutes autres sociétés qui admettent la clause de réversion et dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits en tout ou en partie entre leurs membres. Cette taxe est de 0,30 %, elle est portée à 0,40 % pour les établissements qui ne sont pas assujettis à la taxe de mainmorte. Par une restriction très équitable, la même loi exempte de la taxe les biens que ces établissements ont acquis avec l'autorisation du gouvernement et qu'ils affectent à des œuvres d'assistance gratuite ou aux œuvres des missions étrangères.

La question du droit d'accroissement ne saurait être soulevée pour les départements, les communes ou les établissements publics.

Pour ceux-ci, ce qu'il importe de connaître, c'est la quotité du tarif à appliquer sur les dons ou legs qui peuvent leur être faits.

9. — Ecartons d'abord les établissements de l'Etat, comme les facultés et lycées, l'Institut, etc., qui sont considérés comme des organes de l'Etat et bénéficient par conséquent de la gratuité absolue de l'impôt. Mais il n'en est pas de même des dons et legs faits aux établissements publics de bienfaisance (hospices, hôpitaux, bureaux de

bienfaisance et d'assistance) et aux sociétés de secours mutuels.

Non seulement ces établissements ne bénéficient pas de l'exemption, mais on leur appliquait, sous la loi du 22 frimaire an VII, le taux le plus élevé du tarif, c'est-à-dire le droit à 11 fr. 25 % comme étrangers. C'était très juridique, et d'autre part, si l'on considère qu'en France, le montant des legs de bienfaisance varie annuellement de 16 à 18 millions, on voit que le Trésor encaissait sur ces valeurs, à 11 fr. 25 %, deux millions environ, qui ne pouvaient lui échapper, aucune dissimulation n'étant possible.

Le législateur de 1901 n'a pas modifié beaucoup cette situation. Il semblerait cependant que les donations de cette nature dussent être encouragées, surtout dans un pays comme le nôtre, où l'assistance est loin d'être encore organisée d'une manière satisfaisante et où des bureaux de bienfaisance manquent dans beaucoup de communes. Comme le disait M. Lebret, dans la séance du 19 novembre 1895, « ceux qui fréquentent de près les habitants de la campagne, — et même les habitants des villes, — savent très bien qu'il n'y a rien de plus dur aux yeux d'une personne qui veut faire un acte de libéralité, que de savoir que sur la somme qu'elle entend consacrer aux pauvres, dont la substance tout entière doit être destinée à la bienfaisance, on prélèvera 10, 11, 12 % au profit du fisc. »

Si l'on ajoute aux droits de mutation les frais à exposer pour la production du volumineux dossier nécessaire pour obtenir le décret d'autorisation, on verra combien la situation d'un établissement de

bienfaisance est souvent difficile, aussi a-t-on pu dire avec raison qu'il y avait abus criant et que le fisc dépouillait les pauvres.

Cependant, dans beaucoup de pays étrangers, les dispositions qui nous occupent bénéficient de l'exemption totale. (La Suisse, dans la plupart des cantons, la plupart des États allemands, beaucoup d'États de l'Amérique où cependant ces dispositions sont nombreuses et considérables). En Autriche, en Italie, les tarifs sont très atténués, de même en Russie. En France, tout ce qu'a pu faire le Parlement de 1901, c'est de diminuer le droit de 2,25 % et de lui conserver sa proportionnalité, tandis que le tarif entre étrangers variait de 15 à 18,50 % ; le droit a été fixé à 9 %, ce qui pour nous est neuf fois trop élevé. Il paraît, a-t-on dit, que, dans la grande majorité des cas, lorsque les dons et legs sont faits aux établissements de bienfaisance, les donateurs et testateurs indiquent presque toujours que ces dons et legs sont faits nets de tous droits, de telle sorte que ce serait les héritiers qui bénéficieraient de la gratuité dans la plupart des cas... Du reste, répondait là-dessus le rapporteur de la loi de 1901 : « Il nous est impossible d'abandonner les ressources dont le budget a besoin...» et naturellement, l'article proposé a été adopté : c'est l'article 19 de la nouvelle loi ; il a été étendu aux dons et legs faits aux communes et aux départements, à condition qu'ils soient affectés, par la volonté expresse du défunt, à des œuvres d'assistance ou aux Sociétés d'instruction et d'éducation populaires gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État.

SECTION II

Transmissions envisagées quant aux biens soumis à l'impôt.

§ I. — Difficulté de saisir le fait générateur de l'impôt.

Sous l'ancien régime, les biens meubles étaient considérés comme ayant peu de valeur *res vilis res mobilis*; aussi, étaient-ils exempts en principe de l'impôt qui nous occupe. Cependant, les droits de contrôle et d'insinuation assujettissaient indirectement les biens compris dans les testaments et les inventaires; il est bon de faire remarquer aussi que les rentes étaient considérées comme immeubles et n'échappèrent jamais au centième denier.

Sous l'empire de la législation qui nous régit depuis plus de cent ans, « toute valeur mobilière ou immobilière transmise par décès, qu'elle ait pour objet une propriété, un usufruit ou une simple jouissance, est assujettie au droit de mutation par décès », (art. 4, loi du 22 frimaire an VII).

Tel est le principe, mais son application donne lieu à de fréquentes difficultés, car il faut saisir le fait générateur de la transmission sujette à l'impôt, et ensuite le déterminer pour le soumettre au tarif correspondant. Or, si la première opération est souvent fort difficile, la seconde est quelquefois fort embarrassante : elle résulte évidemment de la simple

adaptation des lois fiscales aux lois civiles, mais les unes et les autres sont innombrables. Il en découle la possibilité de combinaisons infinies : à laquelle faut-il s'arrêter ? l'agent du fisc est souvent très perplexe.

Nous n'avons pas l'intention d'entreprendre ici une étude détaillée des faits générateurs de l'impôt, nous voulons seulement indiquer dans ses grandes lignes quelles sont actuellement en France les bases de la perception.

C'est dans le Code civil, et il en sera longtemps ainsi sans doute, que notre système d'impôt des successions trouve ses assises fondamentales.

§ II. — Biens soumis a l'impôt. — Biens exempts.

Nous ferons les principaux rapprochements.

1. — L'article 384 du Code civil donne un droit de jouissance légale aux pères et mères sur les biens de leurs enfants mineurs de dix-huit ans, et cette jouissance s'étend indistinctement à tous les biens qui adviennent à l'enfant par succession, sauf volonté contraire du testateur (Code civ., art. 387), mais elle n'est qu'une conséquence de la mutation avec laquelle elle ne se confond pas, elle ne donnera donc ouverture à aucun droit ; au contraire, l'inpôt est exigible sur l'usufruit qui serait légué aux père et mère, tandis qu'en même temps, la nue-propriété serait transmise aux enfants ; l'impôt serait encore dû sur l'usufruit héréditaire conféré au père et à la mère par l'art. 754 du Code civil.

2. — Bien que la loi n'ait prévu que la propriété,

l'usufruit et la jouissance, on décide que l'impôt n'est pas moins applicable aux autres démembrements de la propriété : droit d'usage, d'habitation, de servitude. Quant à la jouissance imposable (1), il faut entendre par là l'usufruit temporaire dont on obtenait la valeur en multipliant le revenu annuel par le nombre d'années assignées à la durée de jouissance, sans que le multiplicateur puisse toutefois excéder dix (V. *infra*, loi du 25 février 1901. *Le Nouveau Mode d'Evaluation*).

3. — Le bénéfice que le fermier ou locataire retire de son bail, n'est pas susceptible d'être compris dans la déclaration de sa succession ; l'héritier ne peut s'approprier ce bénéfice que par son travail personnel... encore que le bail soit exceptionnellement avantageux par la modicité de son fermage. Mais le bail emphytéotique, qui est translatif de droit réel (art. 1er, loi du 25 juin 1902), doit être déclaré au décès du preneur.

4. — Les droits litigieux dont l'existence est l'objet de contestations et procès (art 1700 du Code civil) ne sont, d'après une bien ancienne règle (Lois et Institutes coutumières ; Dumoulin, *de Vendito ;* d'Argentré, coutume de Bretagne, art. 59, cités par MM. Championnière et Rigaud, IV, 3, 723), déclarés que pour mémoire, mais si leur exercice fait rentrer une valeur dans l'hérédité, les héritiers sont tenus de passer une déclaration complémentaire.

5. — La perception des droits de mutation est dominée par la théorie de la propriété apparente.

(1) V. L. du 22 frimaire, an VII, art. 14.

Le point de départ de cette théorie se place dans l'article 1341 du Code civil, aux termes duquel il n'est reçu « aucune preuve par témoins contre et outre le contenu aux actes ni sur ce qui serait allégué avoir été dit avant, lors ou depuis les actes ». Les énonciations des titres ont donc une force probante complète, qui dispense l'Administration, en sa qualité de tiers, de toute autre justification. Le propriétaire, à ses yeux, est celui qui figure comme tel dans les actes, d'où il suit que si un nouveau titulaire vient à le remplacer, il y a mutation, fût-il même établi que ce dernier était propriétaire *ab initio*, tandis que le précédent titulaire remplissait office de prête-nom.

Il résulte de ces principes des applications importantes.

6. — C'est ainsi que les héritiers doivent déclarer les créances résultant d'un titre au nom de leur auteur, bien que celui-ci ait laissé des preuves écrites que les fonds n'ont pas été fournis par lui (Cassation, 5 décembre 1871. — Instruction, 2,434, § III. — Sirey, 71, 1, 248. — Cassation, 18 juillet 1892) (1).

C'est encore ainsi qu'il faut comprendre, dans la déclaration de succession, l'immeuble acquis au nom du défunt, bien que l'acquisition n'ait pas été faite pour son compte, par exemple si elle était faite pour le compte d'une société dont il était membre (Voir notamment Cassation, 13 novembre 1872. — Sirey, 73, 1, 41. — Instruction, 2,465, § II).

7. — Bien plus, les rentes, actions et obligations immatriculées au nom du défunt, — fût-il même re-

(1) Instruction 2834, § II. — Dalloz, 92, 1, 628.

connu par un jugement postérieur au décès que le titulaire n'était pas le vrai propriétaire, — doivent être comprises dans sa succession pour être assujetties à l'impôt (1).

Il s'agit seulement des titres nominatifs, les titres au porteur trouvés en la possession du défunt sont présumés lui appartenir suivant la règle « possession vaut titre », mais ce n'est là qu'une présomption *juris tantum*, qui peut être combattue par la preuve contraire. Et les héritiers ne manqueront pas d'en profiter. Ils se soustrairont à l'impôt en prouvant, au besoin par des papiers domestiques, que le *de cujus* n'était pas propriétaire des titres, qu'il les détenait à titre de dépôt, de gage, etc...

8. — Les constructions sont censées appartenir au propriétaire du sol, si le contraire n'est prouvé (article 553 du Code civil). A défaut de preuve, elles doivent donc figurer dans la déclaration de la succession du propriétaire présumé. Cependant, aux termes de l'article 555, le fermier ou locataire, pouvant à l'expiration du bail, démolir les constructions qu'il a édifiées, possède, croyons-nous, en l'absence de stipulation contraire, surtout si le bail est fait pour une longue durée, et durant ce bail, un droit de nature immobilière, dont la transmission à ses héritiers donnerait ouverture à l'impôt (2).

(1) Décision du ministre des finances du 4 novembre 1865. — Jugement, Soissons, 9 juillet 1890. — *Journal de l'Enregistrement*, 23,482. — Dieppe, 25 octobre 1894.

(2) Cassation, 18 juillet 1868. — Sirey, 69, 1, 38. — Instruction, 2375, 1. — Contra Garnier, *Répertoire Général*, v° constructions, n° 33. — Voir Maguéro, *Supplément du T. A.*, 1902, v° successions, n° 66.

9. — Les créances déléguées doivent être déclarées tant que la délégation n'a pas été acceptée par le créancier délégataire ; jusque là, elles appartiennent au débiteur déléguant (article 1275 du Code civil) (1).

10. — En ce qui concerne les assurances, on suit l'article 6 de la loi du 25 juin 1895, d'après lequel toutes les fois que le bénéficiaire, à titre gratuit, d'une assurance sur la vie, recueille le capital assuré, soit en vertu d'une désignation qui lui a conféré un droit direct et personnel, *jure proprio*, soit comme héritier ou successeur à titre particulier du défunt, *jure hereditario*, il doit acquitter le droit de mutation sur ce capital ; « le tout, sous réserve des droits de communauté », ajoute l'article 6, c'est à-dire que si l'assuré est marié sous le régime de la communauté, la femme survivante ne doit pas le droit de mutation sur la part qu'elle prélève comme commune en biens. (Instruction générale, 2517, 6 (voir une étude très complète de la question, par M. Wahl, *Revue trimestrielle*, droit civil, 1902) (2). D'un autre côté, le bénéfice de l'assurance est soumis, s'il y a lieu, à l'exercice des reprises des époux, comme toutes les autres valeurs communes, avec lesquelles il doit entrer dans la masse active de la communauté, et dont il doit subir le sort.

11. — De longues controverses divisent la doctrine relativement aux sommes versées à la caisse des Dépôts

(1) Cassation, Req., 19 juillet 1870. — Sirey, 71, 1, 35. — Instruction, 2414, § 5.

(1) Rapporté dans la *Revue générale pratique de l'enregistrement et du notariat*, art. 2590 (1902).

et Consignations et l'administration soutient (solution du 26 août 1878, *Journ. de l'Enreg.*, n° 21.847, T. A., Sup., p. 314) que la consignation volontaire ou forcée (articles 1,257 à 1,264 Code civil, 812 à 818 Code de procédure) ne libère le débiteur qu'autant qu'elle a été validée par l'acceptation du créancier ou par une décision judiciaire. Jusque là, les derniers déposés restent la propriété du débiteur, et s'il vient à mourir, doivent être portés à l'actif de sa succession.

(Voir jugement, Béziers, 23 novembre ; Revue de l'Enregistrement, 2,270.) Mais la consignation n'ayant par libéré le *de cujus*, il y a lieu d'admettre en déduction, d'après la loi du 25 février 1901, les dettes que cette consignation avait pour but d'éteindre.

12. — Les fruits naturels non détachés avant le décès ne font pas partie de la succession ; au contraire les fruits civils, c'est-à-dire les intérêts des capitaux placés s'acquièrent jour par jour (article 586 Code civil) et s'ajoutent au capital pour la perception des droits de mutation par décès. — En ce qui concerne les valeurs cotées à la Bourse, le cours publié chaque jour par les agents de change comprend les intérêts, il n'y a rien à ajouter à la cote ; toutefois, pour les rentes sur l'Etat, le coupon se détache 15 jours avant l'échéance des arrérages ; dès lors, si le décès se produit dans l'intervalle, on ajoutera le coupon à la valeur de la rente ; ainsi, le titulaire d'une rente 3 °/₀ de 200 fr. décède le 20 décembre, le coupon se détachant le 16 décembre pour l'échéance du 1er janvier, il y aura

lieu d'en comprendre le montant, soit : 75 × 2 = 150 fr. dans la déclaration de succession.

13. — Le Code civil reconnaît deux espèces de retours : 1° le retour conventionnel prévu par les articles 951 et 952 Code civil, « qui fait rentrer le donateur en possession des biens qu'il a donnés francs et quittes de toutes charges et hypothèques consenties par l'acte de donation ». Dans ce cas, il n'est dû aucun droit de mutation par décès. — 2° le retour légal, qui donnera à celui qui l'exerce le droit de succéder aux choses qui se retrouvent en nature dans la succession du donataire, ce qui l'assujettit au paiement du droit. (Cassation, 2 décembre 1829 ; Instruction générale, 1307, § II.)

14. — Les créances qui s'éteignent par confusion sur la tête de l'héritier débiteur de la créance qu'il recueille doivent acquitter l'impôt, parce que le débiteur a acquis par succession le titre du créancier. (Demante, n° 683, p. 349. Voir un jugement du Tribunal de Coulommiers, 14 mai 1897. — Revue de l'Enregistrement, 1541).

15. — D'ailleurs, toutes les créances bonnes ou mauvaises doivent, en principe, être déclarées pour leur valeur nominale et le droit est exigible, d'après l'art. 14, n° 2, de la loi du 22 frimaire an VII, sur le capital exprimé (Décision du Ministre des Finances, 12 août 1806). Cependant, l'Administration a admis par tolérance que les héritiers pussent s'exonérer du paiement de l'impôt sur les créances dont le recouvrement est absolument incertain en y renonçant dans la déclaration. Mais l'administration est libre d'admettre ou de rejeter cette renon-

ciation, et dans le premier cas, les héritiers doivent, pour satisfaire les prescriptions de l'instruction 2191, § IV, inspirée par un arrêt de la Chambre civile de la Cour de Cassation du 4 mars 1890, faire suivre leur renonciation de l'engagement de payer les droits en cas de recouvrement ultérieur de tout ou partie desdites créances. (1)

16. — Les fonds publics, actions, obligations, part d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises, sont naturellement sujettes à l'impôt. Il faut remarquer à ce sujet que les rentes sur l'Etat français, qui étaient dispensées de tout droit de mutation par l'article 70 de la loi du 22 frimaire an VII, ont fini par y être soumises (loi du 18 mai 1850, article 7).

L'article 4 de la loi du 23 août 1871 est allé plus loin ; il assujettit aussi les fonds publics, actions et toutes valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient, dépendant de la succession d'un étranger domicilié en France avec ou sans autorisation.

SECTION III

Contrôle des Déclarations.

§ I. — Meubles.

1. — Tels sont les faits générateurs de l'impôt et les biens soumis à la mainmise du fisc. Mais il ne s'ensuit pas que le fisc puisse toujours l'exercer, car

(1) V. Instruction du 1er septembre 1902, n° 3095, § VI.

l'héritier fait en général tous ses efforts pour s'y soustraire; d'un autre côté, il peut oublier, soit par une erreur involontaire, soit par une ignorance très excusable de lois aussi complexes, de déclarer des biens soumis à l'impôt, d'où ce qu'on appelle des *fissures*. Un État doit être armé pour les empêcher dans la plus grande mesure possible; il y a pour cela des moyens préventifs et des moyens répressifs. Nous allons examiner les premiers; nous nous occuperons des seconds aux chapitres du Recouvrement et des Pénalités.

Les moyens préventifs ont pour but d'entourer l'agent du Trésor de tous les renseignements possibles sur la consistance de la fortune de chaque personne de sa circonscription, de sorte qu'au moment d'un décès, il puisse contrôler la déclaration qui lui est souscrite et amener amiablement l'héritier à reconnaître. s'il y a lieu, l'omission qu'il aura faite.

2. — En France, on recueille sur un système de fiches, de registres et de tables, tous les actes de mutations mobilières et immobilières soumis à l'enregistrement et on les groupe au nom de chaque redevable sur un compte ouvert à des registres qu'on appelle Répertoire, « Répertoire des enregistrements et déclarations servant à la recherche des droits célés », suivant l'expression consacrée. Au moment d'un décès, la simple lecture du compte permet de vérifier l'exactitude de la déclaration. Malheureusement, les renseignements du Répertoire sont très incomplets, car ils ne contiennent que des indications relatives à des actes enregistrés. Or, si la plupart des actes constatant des mutations de propriété immobi-

lière sont enregistrés, il n'en est pas de même pour les biens meubles, et parmi ceux-là surtout, pour l'argent comptant, les valeurs au porteur, les marchandises des commerçants, les valeurs étrangères. A l'époque du Code civil et des lois contemporaines, qui forment encore aujourd'hui la base de notre système fiscal, cet élément de la fortune publique était loin d'avoir acquis l'importance qu'il a aujourd'hui ; on pouvait donc se dispenser d'en faire état dans les finances de l'époque.

3. — Aujourd'hui, bien que cette nature de biens ait été assujettie depuis aux mêmes droits que les autres, elle échappe encore bien souvent à l'impôt et il est bien difficile de l'en empêcher ; on ne peut raisonnablement tolérer qu'au moment d'un décès, l'agent du fisc fasse apposer les scellés sur le coffre-fort du défunt pour procéder ensuite à l'inventaire de son contenu. Tout aussi bien, dans ce cas, pourrait-il le trouver vide, le *de cujus* ayant pu très valablement, avant sa mort, disposer de son argent et de ses titres au porteur par don manuel. Il n'est nul besoin du reste de la menace d'une intervention inquisitoriale pour provoquer une transmission de la main à la main, à l'abri de toute atteinte du fisc.

4. — Mais le *de cujus* a pu aussi faire le partage anticipé de ses biens entre ses enfants (art. 1075, Co. civ.) — et c'est même un acte très fréquent en France — cette donation, en vérité, n'échappe pas à l'impôt, mais il n'est pas besoin de dire que l'acte soumis à l'enregistrement qui la constate ne mentionne que ce qu'on n'a pu empêcher d'y faire figurer; c'est-à-dire les immeubles et encore le

détail en est-il fait souvent (dans le Midi de la France surtout), d'une manière très imprécise, tant pour éviter la critique de l'évaluation, que pour égarer les recherches ou les rapprochements ultérieurs de l'administration au moment du décès du donateur ou de ses enfants. Quant aux biens meubles, on les voit rarement y figurer ; les statistiques de 1898 donnent en chiffres ronds 60 millions de biens meubles transmis à titre de partage anticipé et 273 millions pour les immeubles (1). D'autres pays ont été plus expédients, ils soumettent les donations faites aux héritiers ou personnes interposées au droit de mutation par décès, et si après le décès, l'administration a eu connaissance qu'un don de cette nature, à quelque titre que ce soit, n'ait pas subi l'impôt, elle en comprend d'office le montant dans les valeurs sujettes au droit, sauf à l'héritier à prouver que le don ne lui a pas été fait (la plupart des Etats américains).

5. — La loi du 25 février 1901 a essayé de combler ces fissures considérables par une série de dispositions qui n'auront peut-être pas toute l'efficacité désirable, mais dont il ne faut pas nier l'utilité, c'est ainsi que, d'après l'article 15, « les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, ban-

(1) Il y a en réalité beaucoup plus de biens meubles soumis à l'impôt de donations, même sans y compter les donations par contrat de mariage qui ont fourni une valeur imposable mobilière de 458 millions en 1898 ; nous avons retranché des valeurs comprises dans les partages anticipés toutes celles qui ne peuvent échapper à l'impôt, par suite justement des mesures préventives qui y mettent obstacle, telles que les titres nominatifs de rentes sur l'Etat, les assurances sur la vie à des compagnies françaises, les livrets de caisse d'épargne, les prix d'offices, etc.

quiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser, « soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs... » Malgré le chiffre de la pénalité en cas de contravention (amende de 625 francs due personnellement et sans recours contre le redevable), il est fort probable que les personnes désignées plus haut, qui ne sont pas tenues de communiquer leur comptabilité aux agents du Trésor, s'abstiendront la plupart du temps de se soumettre aux prescriptions de la loi.

Une mesure plus sérieuse consiste dans l'obligation imposée par le même article aux Compagnies françaises d'assurances sur la vie et aux succursales établies en France, des Compagnies étrangères, de ne se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dues par elles, à raison du décès de l'assuré à des bénéficiaires, autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, que sur la présentation d'un certificat constatant le paiement des droits.

6. — Ces précautions doivent être surtout efficaces pour les titres étrangers ou nationaux possédés par des étrangers. Elles sont prises presque partout ; on a cité au Parlement français, lors de la discussion de la loi du 25 février 1901 (séance du 19 novembre 1895), l'exemple d'un « haut personnage politique

français, probablement peu confiant dans la stabilité de nos institutions financières, ayant placé 3 ou 4 millions provenant de ses économies sur les consolidés anglais. Quand ses héritiers voulurent retirer ces valeurs, ils firent mille difficultés pour acquitter les droits de succession réclamés par le fisc anglais ; mais, en définitive, ils furent bien obligés de s'exécuter... » (*Revue de l'Enregistrement,* 1897, p. 211).

7. — Voilà pour l'argent et les valeurs mobilières ou créances des particuliers. Mais d'autres meubles échappent à l'impôt, la plus grande quantité des objets mobiliers corporels, meubles meublant et autres d'une part, et ceux des plus riches, et d'autre part, les marchandises ou une grande partie des marchandises des commerçants, et surtout encore là celle des plus opulents. En ce qui concerne ces dernières, il ne manque pas d'inventaires, mais ces inventaires sont dressés sur des livres de commerce qui souvent ne sont même pas communiqués aux notaires, à plus forte raison à l'Enregistrement. Depuis même que la loi du 25 février 1901 autorise la déduction des dettes sur la production des livres des commerçants, on a constaté que la plupart du temps, ceux-ci ne se souciaient pas de les soumettre aux investigations des agents, ayant avantage à renoncer à des déductions qui sont largement compensées par la dissimulation de l'actif-marchandises et créances. Nous reviendrons sur ce sujet au chapitre des évaluations.

§ II. — Immeubles.

1. — Il est moins facile de dissimuler les immeubles, car les lois civiles font un impérieux devoir au nouvel acquéreur ou donateur, de faire transcrire son titre au bureau des hypothèques, et le conservateur ne peut formaliser que des pièces enregistrées : les lois fiscales punissent d'une amende la mutation secrète d'immeubles ou même de jouissance d'immeubles. A défaut d'enregistrement ou de déclaration dans un délai de trois mois après l'entrée en jouissance de l'acquéreur, la loi du 23 août 1871, art. 14, inflige à l'ancien et au nouveau possesseur, personnellement et sans recours, la charge d'un droit en sus, lequel ne peut être inférieur à 62 fr. 50. Ainsi, s'agissant d'une vente de 1,000 fr., la pénalité et le droit simple monteront à 206 fr. 25, soit plus du 1/5 de la valeur de l'immeuble.

2. — Malgré ces menaces, les mutations secrètes sont fréquentes. D'autre part, le Répertoire dont nous avons parlé plus haut, contient de très nombreuses erreurs, provenant souvent de confusions impossibles à éviter dans l'organisation actuelle, par suite de la similitude des noms et du défaut d'indication précise dans les actes et déclarations de parcelles transmises. Dans un héritage composé de parcelles morcellées, beaucoup échappent impunément à l'impôt, ou sont déclarées pour une contenance inférieure à la vraie, faute de contrôle. A l'inverse, les énonciations du Répertoire faisant foi contre les contribuables, jusqu'à preuve du contraire,

il arrive souvent que les agents du fisc réclament l'impôt sur des immeubles qui n'appartiennent pas à l'hérédité. L'héritier devrait trouver dans le cadastre les moyens de se défendre ; malheureusement, le cadastre contient encore plus d'erreurs que le Répertoire. — Dans un remarquable mémoire (1) présenté au Congrès national de la Propriété foncière de 1900, on voyait figurer le saisissant exemple qui suit : « Un sieur X était propriétaire d'une vingtaine de parcelles de bois dans une commune où des mineurs, dont il avait la tutelle, possédaient également des terrains de cultures diverses : terres, prés, friches, bois, etc... Le tuteur vend au détail, en sa dite qualité, la propriété des mineurs. » Dans les extraits relevés au bureau de l'Enregistrement, par le contrôleur des contributions directes ou, pour mieux dire, par les auxiliaires à ses gages qui lui font généralement cette besogne, ledit tuteur est porté comme vendeur en son nom personnel ; on fait, en conséquence, la mutation sur la matrice cadastrale à son nom. « Résultat : tous les bois du tuteur disparaissent de son compte, et les mineurs restent imposés pour des immeubles qui ne leur appartiennent plus. L'erreur n'a été rectifiée que longtemps après, une circonstance presque forfuite l'ayant relevée »,

Le fait est malheureusement très fréquent, et il ne se présente pas seulement pour les propriétés rurales. M. Boudenot, président de la Commission du cadastre, reconnaissait lui-même qu'un immeuble,

(1) De MM. Brac et Montgibeaux, directeurs de l'Enregistrement. *Congrès de la propriété foncière*, p. 749.

situé à Roubaix, acquis par lui en 1887, était encore, en 1897, porté au nom de l'ancien propriétaire.

3. — Les erreurs du cadastre, l'impossibilité pour les contrôleurs de relever eux-mêmes tous les renseignements nécessaires pour effectuer les mutations, l'incompétence des intermédiaires auxquels ils sont obligés de confier le soin de rédiger les extraits, la négligence des secrétaires de mairie sur lesquels les percepteurs se déchargent régulièrement du travail d'application des extraits à la matrice cadastrale, tout cela demande une réforme.

Or, la logique la plus élémentaire commande de confier du travail des mutations aux receveurs de l'enregistrement, sans passer par tant d'intermédiaires.

Tous les actes de mutation par décès ou entre-vifs sont étudiés par les receveurs au point de vue de la perception des droits et du contrôle des prix et revenus ; ils sont donc placés mieux que personne pour tenir au courant les matrices des rôles et les états de section, alors surtout qu'ils ont entre les mains les pièces originales qui constatent la mutation (1).

» On est ainsi conduit à demander le dépôt dans chaque bureau d'un double des états de section et des matrices des cantons qui en dépendent, le double ne serait jamais déplacé. Les modifications qui y seraient apportées par les receveurs seraient reproduites mensuellement par les secrétaires de mairie sur le double déposé dans

(1) Voir MM. Brac et Mongibeaux. *Congrès de la propriété foncière*, 1900, p. 749.

les communes. Quant à l'entretien des plans, qu'il faudrait déposer à la conservation des hypothèques, il serait confié à un service technique rattaché à la conservation (1) ».

4. — Une proposition de loi de M. Chastenet sur la sécurité du titre foncier (2), tendant à donner la vie au Livre foncier « que le Code civil, assure-t-il, a créé, mais qu'il a laissé à l'administration des finances le soin d'organiser », veut que pour tout bien ayant fait l'objet d'un partage ou d'un lotissement, on annexe au contrat constatant la transmission, un plan à l'échelle du plan cadastral de la commune, certifié par un géomètre expert et, le cas échéant, les procès-verbaux du bornage. Dans tous les actes sous seing privés ou authentiques, l'identité des parties serait constatée sous peine d'amende par la production et l'énonciation des actes de l'état civil légalisés et celle des immeubles par l'extrait littéral de la matrice cadastrale, conformément à l'article 2 de la loi du 3 novembre 1884. A défaut de justifications prescrites, le receveur de l'Enregistrement devra refuser la formalité.

Enfin, le service des mutations foncières est transféré aux receveurs de l'Enregistrement.

On voit quel parti pourra tirer des matrices déposées à son bureau et mises au courant par lui, l'agent du Trésor, lorsqu'il aura besoin de contrôler une déclaration de succession.

(1) L. Bosc, receveur-rédacteur de l'Enregistrement. *Conférence sur la réforme hypothécaire,* p. 25. Imp. Mercier, Niort, 1901.

(2) Voir *Journal Officiel* du 19 juillet 1901, annexe 2835, documents parlementaires, p. 578.

5. — Sur ce point, nous aurions dû imiter depuis longtemps certains pays étrangers, du moins sur le terrain fiscal, nous inspirer par exemple du *Grunbuch* allemand ou du *Registration of Tittle* en Australie, qui portent la détermination physique minutieuse de chaque immeuble et aussi sa détermination juridique par l'indication de tous les faits constitutifs de droits réels, l'immatriculation de chaque immeuble au nom du propriétaire, enfin le rattachement fictif de tous les « feuillets réels », représentant les immeubles appartenant au même propriétaire dans la commune.

Le Grunbuch a cette particularité qu'aucune incertitude ne peut subsister sur la personne du propriétaire d'un fonds. En effet, celui qui y est inscrit comme propriétaire l'est sans conteste à l'égard des tiers, au profit desquels il aliènerait des droits réels : cette inscription au Grunbuch n'est faite qu'après examen par l'autorité judiciaire, et une fois obtenue, elle vaut titre pour tous ceux qui auraient intérêt à s'en prévaloir pour défendre les droits réels qu'ils auraient acquis depuis lors.

En Australie, celui qui requiert, comme propriétaire d'une terre, l'enregistrement de son titre, doit produire un certificat attestant le paiement des droits de succession, sinon le Registrar of Tittle inscrit sur le compte ouvert la mention : *droits de succession non payés*, qui y figure jusqu'à l'époque où le droit est acquitté.

SECTION IV.

Exemptions des Successions pauvres.

§ 1. — En France.

1. — Le système qui consiste à exonérer d'un impôt les héritages de faible importance, dérive d'un autre plus général connu sous le nom d'exonération du minimum d'existence. D'après certains auteurs, cette thèse dériverait logiquement de la conception du produit net telle que l'avait comprise l'école des Physiocrates. Pour ces illustres penseurs du XVIII^me^ siècle, le seul gain, le seul profit véritable consistait dans le revenu produit par la terre, défalcation faite des frais de production. Ils en tiraient la conséquence que les possesseurs de ce produit net devaient seuls contribuer à l'impôt. Ils considéraient au contraire comme faisant partie des frais de production, et par suite ils exonéraient de toute taxe ce qui rentrait dans les moyens d'existence nécessaires aux travailleurs.

Cette théorie nous semble reposer sur une idée de grande vérité. Les travailleurs sont utiles, indispensables à la Société dont ils forment la plus grande partie. Il est juste qu'on ne les prive pas de ce qui est nécessaire à leur existence et à celle de leur famille. La misère décourage le travailleur et affaiblit sa postérité ; elle mène au vagabondage et au crime.

2. — Nous ne voulons pas dire que l'impôt sur les petites successions en soit la cause, ni même une des

causes secondaires, mais sa charge s'associe à d'autres et accentue dans certains cas le découragement du travailleur pauvre et malchanceux. Exemple : Un ouvrier gagne 4 fr. par jour, il meurt après une maladie de 6 mois à la survivance d'une veuve âgée de 38 ans, et de quatre enfants de 7 à 15 ans. Il laisse sa part de communauté dans un livret de caisse d'épargne de 1,500 fr. et un petit mobilier estimé avec les instruments de son travail : 400 fr. Le défunt possède en outre une créance de 2,000 fr., montant d'une commandite fournie par son père à un voisin qui tient un commerce actuellement très peu prospère (1).

En somme, si le décès du chef de famille prive les siens du produit de son travail, qui était la principale ressource du ménage, on ne peut pas dire qu'il laisse derrière lui la misère, l'actif brut imposable apparent est en effet (1/2 de 1,500 + 400) + 2,000, soit de 2.950f

Or, la succession doit, pour frais funéraires et de dernière maladie	350f	
Elle doit pour fournitures diverses, ménage, nourriture, vêtements.....	150	
Elle doit un terme de loyer en retard.	200	2.200f
D'autre part, la commandite de 2,000 fr. ne rapporte pas grand chose ; il est à craindre que s'il fallait obtenir un remboursement immédiat, il serait difficile de recevoir plus de 500 fr., perte.....	1.500	
Reste.....		750f

(1) Nous supposons le régime de la communauté réduite aux acquêts.

La veuve, peu au courant des affaires et à court d'argent, laisse passer le délai sans payer les droits de succession, de telle sorte qu'un jour elle reçoit de l'Administration un avis de payer sans retard une somme de 82 fr. 90, représentant les droits simples et en sus dus sur la succession non déclarée.

La veuve court chez un notaire qui lui rédige une déclaration régulière et lui prépare une pétition en remise. Elle obtient la remise des 8/10 de la pénalité ; il en résulte qu'elle se tire des griffes du fisc après lui avoir laissé: (1)

Pour droits simples.....	F.	41 45
Peine réduite.....		8 53
		49 98
Au notaire, pour ses honoraires.....		10 00
TOTAL.....	F.	59 98

Soit plus de 8 0/0.

L'exemple n'est pas imaginé de toutes pièces pour les besoins de la cause, ni la constatation d'un fait isolé. Le cas est malheureusement très fréquent et il n'est besoin que de feuilleter les registres de l'Enregistrement pour s'en convaincre. Encore faut-il ajouter que le plus qu'elle le peut, l'Administration emploie tous les moyens d'atténuer les rigueurs de la loi en provoquant officieusement des décisions gracieuses pour la remise des peines ou des sur-

(1) Nous supposons encore qu'elle n'a pas pu invoquer des justifications suffisantes pour obtenir la déduction du passif, ce qui arrive généralement pour des dettes de cette nature.

séances pour le paiement de droits dus par des héritiers en disproportion avec leurs ressources.

Mais ce ne sont que des mesures administratives là où il devrait y avoir une loi.

3. — Il faut faire en effet tous ses efforts, et de toutes les façons, pour faciliter, dans la limite du possible, l'acquisition des moyens d'existence et la formation d'une épargne pour l'ouvrier. Par suite, on ne doit pas taxer cette dernière avant qu'elle ait atteint un chiffre d'une certaine importance. On objectera que ceux qui sont à l'honneur doivent aussi être à la peine! — Mais cependant si le peuple a des droits politiques, est-ce une raison pour qu'il soit accablé d'impôts? Et d'ailleurs, ne rend-il pas assez de services par ailleurs à la Société, ne prend-il pas assez de peine en lui donnant le produit de son travail souvent bien dur et bien rebutant, pour une rémunération quelquefois dérisoire. Est-il nécessaire d'ajouter encore l'impôt à cette contribution, différente peut-être, mais cependant réelle? Non, répondrons-nous avec Jérémie Bentham et Stuart Mill, non, dirons-nous encore avec M. de Fusti. « Dans l'organisation des impôts, il importe de prendre en grande considération les classes pauvres ou peu fortunées ; car bien qu'elles pourvoient à leurs besoins extrêmes et à leur entretien, on ne saurait prétendre qu'elles gagnent quelque chose du moment qu'il leur est impossible de mettre quoi que ce soit de côté. »

C'est le corollaire de l'application de l'impôt progressif.

Ce que nous disons pour l'ouvrier, s'applique à

tous les contribuables pauvres recueillant des successions peu importantes. Nous reviendrons d'ailleurs sur ce sujet à propos du propriétaire agricole qui forme une partie de la population également intéressante.

4.— Pourquoi ne consentirait-on pas, en France, à dégrever les hérédités dont l'actif net ne dépasse pas, par exemple, 2,000 francs ? Il est vrai que le bénéficiaire peut être un homme déjà fortuné. Le dégrèvement serait ici sans cause ; aussi semblerait-il juste, avant d'exempter un héritier, de s'entourer de tous les renseignements possibles concernant sa situation pécuniaire. Bénéficieraient seuls de l'exemption les citoyens ne possédant, par exemple, qu'un avoir inférieur à la somme de 500 fr., multipliée par le nombre de leurs enfants. Cette idée a été émise il y a longtemps par d'éminents économistes, elle a été reprise et soutenue depuis par les meilleurs publicistes, sans provoquer aucun changement notable dans la législation.

5. — On objecte que les successions inférieures à 2,000 fr. et recueillies par des héritiers pauvres sont innombrables et que leur exemption priverait le Trésor de ressources énormes. A notre avis, d'autre part, c'est un très grand tort d'exempter entièrement de droits, tout d'un coup, des valeurs sur lesquelles on est habitué à payer l'impôt depuis si longtemps, et puis la déclaration de succession est un élément essentiel pour le contrôle d'évaluations en revenu et en valeur vénale de tous actes et déclarations sujets à l'impôt : il faut sévèrement en assurer la régularité.

6. — Un moyen qui concilierait les nécessités budgétaires et l'équité consisterait peut-être à assujettir à un droit de statistique de 0 fr. 10 toutes les successions dont l'actif net ne dépasse pas 2,000 fr. et recueillies par des héritiers pauvres dans le sens que nous venons d'indiquer au n° 4.

§ II. — Exemption des Successions Pauvres a Rome et a l'Étranger.

1. — *Rome.* — Un texte de Dion Cassius, corroboré par un passage du panégyrique de Trajan, nous montre qu'il y avait à Rome des exemptions d'impôt pour les successions pauvres. Pour savoir si une succession avait droit au bénéfice de cette faveur, il y avait lieu, d'après MM. Wahl et de Valroger (*de l'Impôt sur les Successions chez les Romains*, page 88 ; *Revue critique*, tome XIV, juin 59), d'intenter une action ne donnant lieu qu'à une constatation de fait appelée *prœjudicium*. Dion Cassius ne nous indique pas quel était le maximum qu'une hérédité ne devait pas dépasser sous peine d'être taxée. Pline, en parlant de Trajan, nous dit, en termes un peu vagues, que ce prince détermina cette valeur maxima...

D'après M. de Laboulaye (*Revue de législation*, 1845, tom. II, p. 329), auraient été exemptes de la taxe, celles qui étaient inférieures à 100,000 sesterces, soit, d'après Dureau de la Malle, à 21.000 francs de notre monnaie.

Une fortune de 100,000 sesterces devait être très considérable à cette époque et nous croyons que,

sous peine d'exempter de la taxe la plupart des successions, il devait être nécessaire de prendre comme limite maxima un chiffre beaucoup moins élevé.

Le chiffre de cent *aurei* dont parle Burman (*De vectig. pop. rom. Leyde*, 1734, p. 163) paraît être plus en rapport avec la moyenne des petites fortunes... 2,000 francs peut-être... C'est celui que Justinien substitua au chiffre de CM sesterces en ce qui concernait les droits du patron et que Justinien fixa comme minimum au-dessous duquel les fonctionnaires chargés de l'ouverture des testaments ne pouvaient plus exiger d'honoraires. Heureux temps !

Peut-être encore prenait-on en considération la fortune de l'héritier lui-même...

Quoiqu'il en soit, un fait demeure constant, c'est que les petites successions bénéficiaient d'une exemption d'impôt.

Dans d'autres pays, à l'instar de la législation romaine, on a compris qu'on ne saurait trop dégrever les faibles héritages qui constituent pour l'homme du peuple ce fonds de réserve destiné à le nourrir pendant ses maladies ou sa vieillesse ou pendant ses jours de chômage forcé.

2. — En Allemagne, il existe, pour certaines catégories de parents ou de légataires, un minimum de valeur imposable.

En Bavière, sont exemptes toutes les successions inférieures à 62 fr. 50, celles échues aux père et mère jusqu'à 1,235 fr., les dons et legs au profit des domestiques au-dessous de 738 fr. (loi du 18 août 1879). —

En Prusse, aux termes des lois du 30 mai 1873 et 9 mai 1891, les successions en ligne collatérale et entre étrangers ne sont pas sujettes au droit au-dessus de 184 fr. 50, les legs faits aux personnes de service ne le sont pas au-dessous de 1,107 fr.

3. — En Belgique, si l'actif net de la succession est inférieur à 634 fr. 92, il n'est dû aucun droit (lois de 1817 et de 1851).

4. — En Angleterre, les droits de succession proprement dits ne sont pas exigibles au-dessous de 25,160 fr. (1) — En Australie (Queensland), les biens d'une valeur de moins de 503 fr. 20 et les parts héréditaires inférieures à 50 fr. 32 sont exempts (loi du 4 octobre 1892). — Au Canada (Ontario), tous les biens d'une valeur inférieure à 51,625 fr., sont exempts, de même que les parts héréditaires ne dépassant pas 1,032 fr. 40 (2).

5. — A New-York, les biens personnels échus aux père, mère, frère, sœur ou époux ne sont assujettis à l'impôt que s'ils dépassent 51,625 fr., les autres héritiers paient le droit depuis 2,580 fr. (loi de 1885).

En Suisse, à Berne (loi de 1879), la succession d'un mari ou d'une femme sans enfant n'est frappée de l'impôt que si elle dépasse 5,000 fr., celle dévolue à toute autre personne n'y est assujettie que quand elle dépasse 1,000 fr. — A Genève (loi de 1886-1888), les successions de moins de 3,000 fr. sont exemptes en ligne directe, celles de moins de 50 fr. dans les autres cas.

(1) Voir *infra*, Tarifs.

(2) V. Max West, *The inheritance tax*, *chap. II*, § 4.

CHAPITRE II

De la Distraction des Charges

SOMMAIRE

SECTION Ire. — Histoire.

1. Rome. — 2. Féodalité. — 3. Le centième denier. — 4. Discussion de la loi du 22 frimaire. — 5. Projets qui ont précédé la loi de 1901.

SECTION II. — Discussion du Principe.

§ 1. — *Arguments en faveur de la déduction des dettes.*

1. Définition. — 2. Raisons d'équité. — 3. Raisons d'utilité sociale. — 4. Question de la crise agricole.

§ 2. — *Réfutation des arguments invoqués contre la déduction.*

1. L'impôt est une prime d'assurance. — 2. La non-déduction compense les fraudes. — 3. Le public est habitué à payer sans déduction. — 4. Difficulté de constater et de vérifier le passif sans mesures vexatoires. — 5. Pertes du Trésor. — 6. Conclusion.

SECTION III. — Droit Positif.

§ 1. — *Dettes déduites sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII.*

1. Parts sociales. — 2. Sommes détenues à titres divers. — 3. Valeurs grevées d'usufruit. — 4. Dettes des époux. — 5. Sommes données et non payées.

§ 2. — *Régime de la loi du 25 février 1901.*

1. Principe de la déduction. — 2. Frais postérieurs au décès. — 3. Legs. — 4. Conditions de la déduction. — 5. Dettes non liquides. — 6. Nature du titre. — 7. Dettes commerciales. — 8. Appréciation de la valeur de la justification. — 9. Exceptions.

SECTION IV. — Contrôle du Passif.

1. Dettes authentiques. — 2. Actes sous-seing privé. — 3. Attestation frauduleuse du créancier. — 4. Livres de commerce. — 5. Passif des petites successions. 6. Utilité des livres fonciers pour le contrôle du passif. — 7. Difficulté de contrôler le remploi au cas de déduction des reprises paraphernales de la femme.

APPENDICE. — Déduction des Dettes aux Colonies et a l'Etranger.

1. Martinique, Guadeloupe. — 2. Alsace-Lorraine. — 3. Angleterre. — 4. Suisse. — 5. Autriche. — 6. Italie. — 7. Belgique. — 8. Espagne. — 9. Autres pays.

Le droit de mutation doit-il être assis sur la valeur brute ou sur la valeur nette? Autrement dit, faut-il déduire des biens héréditaires les dettes et les charges qui les grèvent?

En France, ces questions ont été résolues dans le sens de la négative pendant plus de cent ans. Malgré d'interminables discussions et d'innombrables projets de réforme, notre pays consacra ainsi la pire des iniquités qu'on puisse imaginer. La difficulté vaut qu'on s'y arrête.

SECTION PREMIÈRE

Histoire.

1. — *Déduction des dettes en Droit Romain.* — En droit romain, la question de savoir si on déduisait les dettes, a fait l'objet de longues controverses.

Il est cependant un point généralement admis, c'est que les frais funéraires se déduisaient. Un fragment de la loi 37, *de religiosis* (XI, VII, *Digeste*), extrait d'un commentaire de Macer sur la vicesima, énumère minutieusement quelles dépenses entrent dans la classe des frais funéraires : il admet qu'on puisse passer en compte l'embaumement du corps, le prix de l'emplacement de la sépulture, du sarcophage, du transport et même la construction du tombeau. Mais, ajoute-t-il, cette dernière dépense ne sera pas classée parmi les frais funéraires proprement dits, si elle est excessive, si le défunt par exemple a demandé qu'on élevât autour de sa tombe une colonnade circulaire.

Quant aux dettes proprement dites, nous ne croyons pas, avec M. Maguéro *(Théorie de l'impôt de succession*, p. 36), qu'elles fussent déduites, du moins d'une façon générale.

2. — *Déduction des dettes sous la féodalité.* — Sous le régime féodal, les taxes étaient le prix de l'investiture accordée au nouveau propriétaire utile. Il y avait paiement d'une formalité nécessaire pour l'acquisition d'un droit de propriété. On comprend dès lors que pour la liquidation de ces taxes, on ne déduise pas les dettes du défunt dans le but de déterminer son patrimoine imposable. La perception consistait seulement dans le paiement d'une formalité : « Le seigneur n'avait que faire des dettes de son vassal. »

3. — *Centième Denier, déductions.* — Mais l'autorité royale s'insinue dans le fief; on reconnaît que le roi est le souverain fieffeux du royaume,

suzerain de tous les seigneurs ; les impôts royaux sont créés. Lorsqu'en décembre 1703, on établit un droit sur les successions immobilières, la déduction des dettes ne fut pas admise, et cependant elle aurait pu se concevoir, cet impôt étant un droit de mutation frappant les valeurs transmises. Il devint cependant habituel de déduire des valeurs soumises au droit le cens et les rentes foncières. Dans quelques provinces, la juridiction des intendants alla même jusqu'à permettre la déduction des dettes hypothécaires et, dans certains cas, chirographaires. Mais devant les représentations des fermiers généraux, cette extension ne fut pas définitivement consacrée par la jurisprudence.

Pour les transmissions de meubles assujetties au droit de contrôle, ainsi que nous l'avons déjà dit, — en ce qui concerne les meubles compris dans les inventaires et dans les partages, — le droit était perçu sur la masse active sans déduction du passif. Ce dernier point, longtemps controversé, fut enfin tranché à l'avantage des fermiers généraux par le Conseil du roi (Décision du 17 mars 1742). La Constituante, par la loi du 17 décembre 1790, de même que la Convention, le 14 thermidor an IV, maintinrent le principe de la non déduction. La loi de thermidor défendit d'opérer sur le revenu des immeubles transmis d'autres déductions que celle des rentes dûment justifiées.

4. — Enfin arriva la loi du *22 frimaire an VII*. — Cette loi, qui est un monument les plus achevés de notre législation, qui subsista intégralement ou à peu près jusqu'en 1901, et qui est encore appliquée

aujourd'hui, sauf en ce qui concerne l'évaluation de l'usufruit et la distraction des charges, a donné lieu, au moment de sa discussion sur la question qui nous occupe, à de longs et intéressants débats.

Un membre du Conseil des Anciens, Jousselin, avait défendu énergiquement les principes de la déduction. Comment craindre la fraude, disait-il, si on ne déduit les dettes hypothécaires que si les titres sont représentés ou les dettes chirographaires que si elles résultent d'un inventaire régulier? « N'est-ce pas contre toute justice, contre les règles du pacte social que l'Etat se trouve seul héritier au préjudice des héritiers légitimes? Cependant, c'est ce qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif », à quoi Cretet répondait qu'il « faudrait procéder à la liquidation de toutes successions contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les employés de la régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles et de les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes. »

Ainsi, dit M. Maguéro (*Théorie de l'Impôt des Successions*, p. 98), « c'est dans l'intérêt même des contribuables qu'on ne déduira pas le passif, c'est pour lui éviter l'immixtion indiscrète des préposés dans ses affaires intimes : il est presque inutile de faire remarquer que les redevables eussent toujours pu empêcher cette immixtion en payant l'impôt sur l'actif brut. Le raisonnement de Crétet

revient à celui-ci : nous sommes entre deux maux, choisissons le pire ».

Quoiqu'il en soit, l'article 14, 8° et 15°, 7° et 8° maintint le principe de non distraction des charges pour toutes les transmissions à titre gratuit et fut appliqué jusqu'au 25 février 1901.

5. — Cependant, de nombreux projets furent élaborés, soutenus et discutés au Parlement, pendant cette période, pour obtenir l'atténuation d'une règle aussi injuste. En 1819, le baron Louis, ministre des finances, prépare un projet consacrant la déduction des dettes hypothécaires. M. Dérodé et M. Crémieux, reprennent la question en 1849 ; puis, M. de Pierre, en 1862 ; M. Roulleau-Dugage, en 1864. En 1864, le Gouvernement lui-même proposa d'admettre la déduction des dettes hypothécaires ayant pour objet une créance certaine au jour de l'ouverture de la succession. En 1869, on discuta la question au Sénat. Sous la troisième République, la question de la distraction des charges est soulevée à presque toutes les législatures : proposition Folliet, 1871 ; amendement Méline, 1873 ; proposition Sebert, 1875, et Cherpin, 1876 ; les amendements de Gasté, 1876 à 1880 ; une proposition de M. Pieyre, 1883 ; un amendement de M. Raoul Duval ; un autre, de M. Raoul Duché, en 1886.

En 1887, M. Borie soutient une proposition dans le même sens ; un nouveau projet est déposé sur le bureau de la Chambre, le 27 mars 1888, par M. Tirard, ministre des finances ; puis, par M. Rouvier, son successeur en 1889. Enfin, en 1894, un important projet de loi était présenté, qui devait aboutir sept ans

plus tard à la réalisation de la réforme si souvent proposée.

On se demande comment il a fallu tant de temps pour arriver à la solution du problème; c'est qu'à la vérité, il contient de grosses difficultés que nous allons essayer d'indiquer.

SECTION II

Discussion du principe.

§ I^er^. — Arguments en faveur de la déduction des dettes.

1. — Dans la matière qui nous occupe, on entend par dette ou charge toute obligation dont la succession est tenue envers un tiers Exemple : A... vend à B... deux hectares de terre à prendre où bon lui semblera, dans les dunes qui font partie de son domaine à N... Sa succession est tenue de l'obligation de livrer les deux hectares à B..., c'est une charge. Sous l'empire de la loi française du 22 frimaire an VII, le domaine tout entier sera soumis à l'impôt.

Le *de cujus* avait acquis un immeuble peu de temps avant sa mort, il décède sans en avoir acquitté le prix, sa succession est tenue de payer ce prix au vendeur, c'est encore une charge, l'immeuble transmis acquittera l'impôt sur l'intégralité de sa valeur (cette espèce fait l'objet d'une décision du ministre des finances du 8 frimaire an IX). Un jugement du Tribunal de Montpellier du 14 juin

1852 (1) nous fournit une application frappante de ce principe : Un mari, pour faire emploi des deniers dotaux de sa femme, avait acquis une maison en prenant terme pour le paiement du prix. La femme mourut après avoir accepté cette acquisition dont le prix était encore dû au décès. Le droit fut réclamé : 1° Sur la valeur intégrale de la maison ; 2° sur la créance que la femme avait contre le mari pour la restitution de sa dot, et le tribunal déclara bien fondées les conclusions de l'Administration.

Cette définition posée, quelles sont les raisons qui militent pour ou contre le principe de la non déduction ?

2. — *Raison d'équité.* — En premier lieu, il est hors de doute que la justice et l'équité réclament impérieusement la déduction du passif de tout capital ou revenu lorsqu'il s'agit de les soumettre à un impôt : *Bona non intelliguntur nisi deducto aere alieno.* De même que le successeur ne peut prétendre à une hérédité sans acquitter auparavant les dettes qui la grèvent, de même l'Etat, qui prélève une portion sur l'accroissement profitant au patrimoine de l'héritier, qui recueille une succession, ne doit prendre sa quote-part que sur l'actif net et liquide, une fois les créanciers antérieurs désintéressés. En somme, l'Etat est créancier de la succession et non de l'héritier. Il a droit à une quote-part des biens recueillis par ce dernier. Or, ces biens, quels sont-ils ? Ceux qui

(1) Voir *Traité Alphabétique de l'Enregistrement*, de M. Maguéro ; voir Succession, n° 509.

restent de la succession, une fois les créanciers payés. C'est donc sur cet accroissement que l'Etat doit prendre tant pour cent, et non sur un accroissement purement fictif.

C'est juridique, c'est équitable, et le contraire éveille naturellement l'idée d'une iniquité.

On comprend à la rigueur que des lois anciennes n'aient pas tenu compte des règles d'équité ; elles n'étaient souvent que de simples expédients, soumises au bon plaisir d'un prince et destinées à faire face à des dépenses quelquefois temporaires. Mais comment se fait-il que les législateurs modernes, qui ont proclamé comme base de toutes les lois les principes de justice et de raison contenus dans la Déclaration des Droits de l'Homme, s'en soient écartés dans une telle mesure quand il s'est agi d'établir la théorie de l'impôt. Très souvent le fisc absorbe la totalité d'une succession. Non content de dépouiller l'héritier, l'Etat vient encore nuire aux créanciers de la succession. Grâce au privilège du Trésor sur les revenus, art. 32 de la loi de frimaire, il arrive quelquefois que les créanciers, même privilégiés du défunt, se voient dans l'impossibilité d'être entièrement désintéressés. Cependant, la créance de l'Etat est la dernière, elle a pour objet de frapper un *accroissement* de fortune, et en réalité, elle évince ceux qui ont des droits antérieurs et d'une toute autre nature sur les biens de la succession.

A l'origine, quand ce système fut adopté, les meubles n'étaient pas soumis à l'impôt des successions ; or, on commence généralement à affecter le prix des meubles à l'acquit des dettes et on peut donc

admettre à la rigueur qu'il y avait une sorte de compensation entre l'immunité accordée aux meubles et l'obligation de payer l'impôt sur les immeubles sans distraction des charges.

Mais sous l'empire de la loi du 22 frimaire et de la loi du 18 mars 1850, on fit supporter le même tarif aux uns et aux autres ; — il en résulte qu'une même valeur pouvait supporter l'impôt dans deux successions différentes, dans celle du prêteur, à cause de sa créance, dans celle de l'emprunteur, à cause de son appropriation de la somme prêtée.

3. — Le principe de la distraction des charges est-il conforme à l'utilité sociale ?

Il ne suffit pas que les lois fiscales permettent à l'Etat de faire face à ses dépenses, en lui fournissant les ressources nécessaires, il faut encore qu'elles ne nuisent pas à la prospérité publique ; la ruine des particuliers a pour conséquence celle du Trésor. Boisguillebert le disait déjà en 1693 : « Un souverain n'a de biens qu'autant que ses sujets en possèdent. » — Or, il est en France une sorte de propriété qui souffre plus que toute autre de l'assiette injuste des taxes successorales, c'est la propriété foncière.

4. — Elle subit, en effet, depuis plus de 25 ans, une crise fort inquiétante et toutes les mesures pour enrayer le mal ont été infructueuses. On a commencé par augmenter les droits de douane des céréales de l'étranger à leur entrée en France. Cette mesure n'a eu qu'une efficacité temporaire et locale. D'une part, les blés étrangers, produits à très bon compte, ont fini par revenir plus abondants que jamais ; d'autre part, toute une classe de propriétai-

res fonciers, les propriétaires de vignobles, n'ont tiré aucun profit d'une mesure qui ne les concernait pas. En 1888, on exemptait d'impôt foncier pendant quatre ans, les propriétaires de terrains plantés en vigne dans les arrondissements phylloxérés, sans beaucoup améliorer la situation.

En 1892, une enquête officielle avait constaté que, comparativement à 1882, il y avait en France, sur le capital rural, une perte de 13 milliards sur 91 milliards. En cet espace de temps, le produit brut agricole s'est abaissé de 844 millions et le produit net de 329 millions. M. Gustav Freiburg, dans un mémoire présenté au Congrès de la propriété foncière en 1900 (1) évalue à 40 % la diminution qu'a subie le sol de culture de la France, malgré son incomparable fertilité, depuis le commencement de la crise agricole. M. Frieburg lui-même reconnaît que la situation n'est pas non plus florissante dans les autres pays d'Europe, — et même d'Amérique. — Le même auteur estime que l'Allemagne, malgré la grande prospérité dont elle jouit depuis un certain nombre d'années, a vu la valeur de son sol rural diminuer de 25 %, et encore il ajoute que sans la bienfaisante création du Grundbuch, il faudrait compter 33 %. — En Belgique, on comptait déjà, en 1884, une diminution de fermage de 200 millions par an.

A cette dépréciation désolante, correspond l'effrayant accroissement du passif hypothécaire rural, qui est bien plus fréquemment le fait de la détresse

(1) Page 561.

des paysans que celui d'un calcul ou d'une spéculation, ainsi que cela a lieu le plus souvent pour le passif hypothécaire des villes, M. Freiburg affirme qu'en Prusse, le passif hypothécaire rural s'élève au 1/3 de la valeur des terres pour les biens d'un revenu inférieur à 2000 francs; « dans certains cercles de l'Est, dans des pays de grands domaines, ajoute-t-il, les charges de cette nature s'élèvent au 3/4 de la valeur actuelle des biens-fonds ».

Hélas! au point de vue du passif, notre situation, dans certaines parties de la France, n'est pas beaucoup meilleure. On conçoit que si, à ces lourdes charges, on ajoute encore celle de l'impôt des mutations sur la valeur brute de biens ainsi grevés, on va rendre la situation de l'agriculture encore plus intolérable. Chaque contribuable puisera dans ses idées de justice et dans la notion de ses intérêts, un sentiment de profonde hostilité contre cet impôt dont la simplicité et la symétrie, pour le surplus de ses dispositions, l'emportent cependant sur tous les autres.

§ II. — Réfutation des arguments invoqués contre le principe de la déduction des dettes.

1. — On se demande comment on ait pu, dans le pays de France qui, à tort ou à raison, passe ou a passé pour celui du monde qui s'enthousiasme le plus pour les idées de justice, supporter ce régime inique pendant plus de cent ans. Quelles raisons donnait-on pour le maintenir? Les raisons qu'on

donnait étaient nombreuses, c'est d'ailleurs le sort de toutes les mauvaises causes d'être étayées d'une foule de bons arguments.

On a dit, d'abord, que le principe de la non-distraction des charges est le seul juridique. L'impôt sur les successions n'est que la rémunération de la protection accordée par l'Etat aux transmissions quelconques de biens. De même que pour une vente, il n'y a pas à se préoccuper des charges qui pèsent sur l'objet vendu, de même pour les mutations par décès il n'y a pas lieu de tenir compte de celles qui grèvent l'actif de la succession. Les meubles et les immeubles vous sont transmis intégralement; grâce à la protection de l'Etat, celui-ci vous fait payer ses services : il n'a pas à se préoccuper de votre enrichissement.

Réponse. — Cette théorie repose sur une notion de l'impôt que nous avons considérée comme erronée, à savoir que l'impôt n'est qu'une prime d'assurances payée à l'Etat. Du reste, en admettant même cette définition critiquable, il faudrait au moins établir que la taxe sur les successions correspond réellement aux soins que prend l'Etat, pour assurer la régularité des transmissions et aux frais qu'elle lui occasionne. Or, n'est-il pas de toute évidence, que la taxe sur les successions, si productive, dépasse de beaucoup les « déboursés » faits par l'Etat à l'occasion des héritages ?

Ensuite, si on considère l'impôt comme devant être proportionnel à l'importance du service rendu par l'Etat à l'héritier, on est bien obligé de reconnaître que ce service lui-même est proportionnel à l'avan-

tage que l'héritier en tire. Or, la mesure de cet avantage, c'est la valeur active transmise réellement. On ne peut concevoir une matière imposable, une valeur transmise, si effectivement il n'y a rien, c'est le cas de répéter l'adage : « *Bona non intelliguntur nisi deducto aere alieno* ».

Enfin, si l'on veut soutenir que la taxe frappe les biens transmis en bloc, l'actif successoral, abstraction faite de l'héritier, on se demandera pourquoi, dans tous les Etats, la loi tient compte du degré de parenté de l'héritier, pour établir une graduation du tarif (1).

2. — On dit encore que le préjudice qui résulte de la non déduction du passif est compensé, et au-delà, par les moyens que possèdent les particuliers de frauder le fisc quand il s'agit de valeurs mobilières et par l'évaluation des immeubles d'après un système de capitalisation très favorable aux héritiers.

D'abord en France, du moins depuis 1875 où la capitalisation a été portée de 20 à 25 pour les biens ruraux, l'évaluation obtenue est rarement au-dessous de la valeur vénale, elle est souvent au-dessus.— Mais en ce qui concerne les considérations qui reposent sur la possibilité de frauder le fisc dans les déclarations mobilières, est-il équitable de vouloir consacrer une injustice parce qu'il n'est pas toujours aisé de déjouer la fraude! Le contri-

(1) Il y a lieu d'observer cependant que cette théorie est appliquée dans la rigueur de sa déduction dans deux Etats d'Amérique, l'Ohio et le Tennessec ; mais encore faut-il remarquer que si le tarif n'admet aucune graduation, il y a toute une catégorie de parents qui n'y est pas soumise (la ligne directe est exempte de droits).

buable honnête et scrupuleux doit-il supporter les conséquences de la dissimulation d'un héritier peu loyal?

3. — Il y en a d'autres qui disent encore : pourquoi changer un système qui fonctionne depuis si longtemps? « Il n'est pas présumable, dit M. Championnière, que l'impôt soit jamais assis sur une base moins injuste. Mais la perception ainsi établie est facile, et sanctionnée par une longue habitude, elle est supportée patiemment comme un accident rare. »

Que la perception soit facile, soit. L'Administration possède des moyens de coercition pour faire exécuter la loi. Mais qu'elle soit supportée patiemment comme accident rare, ceci est plus contestable. Les agents de perception, en contact journalier avec le public, en savent quelque chose. Quelle que soit la puissance de l'habitude, on s'accoutume difficilement à se voir léser dans ses droits sans émettre une protestation.

4. — Une raison plus sérieuse, et qui nous retiendra plus longtemps, est celle-ci : On ne peut guère connaître le passif d'une succession. Va-t-on pouvoir s'en rapporter aux déclarations des parties? Il est à craindre sans doute que leur sincérité soit contestée à chaque instant. — Peut-on déduire certaines dettes à priori ? Comment seront-elles justifiées. Comment, en d'autres termes, pourra-t-on vérifier les déclarations des parties ? Par quels moyens l'Administration serait-elle à même de savoir si une dette existe, si elle n'a pas été éteinte en totalité ou partiellement? Permettra-t-on aux employés d'assister aux oppositions et aux levées de

scellés, aux inventaires et liquidations, ou d'exiger que tout paiement, pour être valable, soit mentionné sur la minute chez le notaire, ou sur les originaux des actes sous-seing privés. Leur permettra-t on, en un mot, de s'immiscer dans les affaires des contribuables en exerçant sur leurs actes une surveillance inquisitoriale? Ne serait-ce pas porter atteinte à la loi civile et ne pourrait-on pas rappeler à ce propos les paroles que Cretet prononçait jadis : « ... de tels procédés répugnent à nos mœurs et seraient une atteinte à la fois à la dignité de la famille et à celle de l'Administration ? »

Cette critique serait juste si l'on admet le principe de la déduction de toutes espèces de dettes. Mais on n'exagère généralement pas la théorie jusqu'à ce point. Les uns admettent la distraction du passif hypothécaire seulement, d'autres la déduction de toutes les dettes résultant d'actes qui ont date certaine. On objecte à cela que l'injustice n'est que déplacée, puisqu'on refuse de tenir compte des dettes qui ne paraissent pas suffisamment justifiées. Ceci n'est pas tout à fait exact. L'injustice n'est pas déplacée, mais diminuée dans de notables proportions, dans celle du possible. Or, n'est-ce pas déjà un résultat appréciable et est-il nécessaire de renoncer à tout progrès, parce qu'il n'atteint pas la perfection. L'amélioration consiste à distraire, parmi toutes les dettes, celles seulement qui sont établies d'une manière certaine.

5. — Mais l'argument le plus grave, qui a été la cause de l'avortement de tous les projets de réforme, c'est la perte considérable qu'on craignait pour le

Trésor. En vain, M. Doumer, dans son rapport supplémentaire de 1895 (*Journal Officiel*, doc. parlem., Chambre, annexe 1553, séance du 22 octobre 1895), présentait des statistiques anglaises où la proportion du passif atteignait en moyenne 9 °/₀ ; en vain, citait-il l'exemple de la Belgique et de l'Alsace-Lorraine, où le passif constaté est à peu près égal à 10 °/₀ de l'actif brut des successions ; en vain, portait-il jusqu'au 1/5 la moins-value à prévoir peut-être dans notre pays ; en vain, montrait-il, et bien d'autres après lui, la compensation qu'on devrait attendre de l'application du tarif progressif..., chose curieuse, alors que nos budgets s'équilibraient d'une façon à peu près satisfaisante, on n'osait pas tenter la réforme ; puis, viennent les années de déficit et la loi passe. Il y a, dans l'esprit des assemblées parlementaires, des incohérences souvent surprenantes. Il faut dire cependant qu'en réalité, le déficit budgétaire n'a rien de si effrayant en lui-même, il ne conduit pas nécessairement à la banqueroute, comme beaucoup se plaisent à dire. Qu'importe le déficit, pendant cinq ou dix ans, si la nation profite des charges que s'impose l'Etat, pour devenir riche et prospère, l'équilibre finira par se rétablir et la situation financière par devenir très bonne. Au cas particulier qui nous intéresse, quoiqu'il soit téméraire de donner des chiffres moins d'un an après l'application d'un régime qui a fait une petite révolution, dans le milieu fiscal, nous ne croyons pas que la réforme soit une cause de moins-value pour le Trésor. Les quatre derniers mois de 1901, d'après les statistiques officielles, ont fourni leur produit

normal, et la déduction du passif n'a pas atteint les prévisions, car elle n'a pas dépassé 9,5 % (1). Nous croyons que l'élévation du tarif, le changement du mode d'évaluation de certains biens et la perfection des moyens de contrôle et de répression peuvent, en temps de prospérité nationale, compenser et au-delà la perte qu'on a craint si longtemps et non seulement celle résultant de l'admission du passif, mais encore celle très considérable, causée par une évaluation plus équitable de la nue-propriété et de l'usufruit.

SECTION III

Droit Positif.

§ I. — Dettes déduites sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII.

En France, cependant, il existait, avant 1901, de nombreuses exceptions au principe de la non déduction des dettes : les unes s'expliquent par l'application libérale des principes du Code civil, les autres ont été apportées dans un esprit d'équité par la jurisprudence.

1. — C'est ainsi que les parts sociales dépendant de la succession d'un associé ne supportent depuis

(1) Des renseignements fournis très récemment par le service, dans des régions relativement pauvres, ont fait ressortir, pour la période comprise entre le 1er septembre 1901 et le 31 août 1902, une augmentation assez sensible dans le produit de l'impôt, comparé avec celui qu'on aurait obtenu en assujettissant la même valeur imposable aux tarifs anciens.

longtemps l'impôt que sur leur valeur nette ; c'est une conséquence de l'article 529 du Code civil, qui déclare meubles « les actions ou intérêts dans les compagnies de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies », tant du moins que la société donne naissance à un être moral.

2. — D'autre part, on ne confondait pas avec les dettes, les sommes que le mandataire, le tuteur, le dépositaire, le créancier gagiste détiennent sans en être propriétaires. Même solution pour l'usufruitier, il détient à titre précaire les objets grevés de son usufruit : il est tenu de les conserver *salva rerum substantia*, et à l'extinction de l'usufruit, le nu-propriétaire les reprend comme sa propre chose. (art. 578, Code civil). Aussi, les objets ainsi grevés doivent, pour la perception du droit, être distraits du patrimoine de l'usufruitier (1), qu'ils existent en nature ou qu'ils aient subi des transformations qui ne permettent plus de les reconnaître *in specie* ; on déduira même au besoin sur les immeubles de l'usufruitier les sommes d'argent dont il n'avait que la jouissance.

3. — Certaines déductions étaient admises depuis longtemps, relativement aux récompenses dues par la communauté aux époux.

A la dissolution de la communauté, en effet, si la femme n'y renonce pas, l'époux survivant et les héritiers de l'époux prédécédé, possèdent respective-

(1) Cassation, 22 août 1859 et 28 février 1865. Instructions 2,234, § 1, et 2,397, § 1.

ment un droit de copropriété dans la masse commune, sur laquelle ils prélèvent leurs reprises avant tout partage ; le reliquat forme les bénéfices à partager. La succession de chaque époux se composera donc, en premier lieu, de son prélèvement, et en second lieu, de sa part dans les bénéfices. D'autre part, l'article 1472 du Code civil veut que les prélèvements de la femme s'exercent sur les biens personnels du mari, il en résulte plusieurs conséquences :

a) En cas de prédécès de la femme, le complément des reprises qu'elle a à prendre sur les propres de son mari, à défaut de valeurs suffisantes dans la communauté, forme une créance contre le mari, la totalité de ses reprises est donc sujette au droit.

b) En cas de prédécès du mari, si l'actif de communauté est inférieur aux reprises de la veuve, cet actif ne supportait aucun droit, mais le complément des reprises de la veuve à prélever sur les biens personnels du mari, constituait une charge de sa succession non déductible. Il en était de même en cas de renonciation à la communauté : la femme étant censé y avoir été toujours étrangère, ses reprises formaient une dette non déductible de la succession du mari et la masse commune devenant la propriété de ce dernier, était entièrement assujettie au droit.

c) Enfin, en cas de prédécès de la femme, si ses reprises absorbent le patrimoine commun, ces reprises et ses propres étaient soumis à l'impôt, mais sans addition d'une part quelconque des biens de communauté.

4. — La deuxième catégorie d'exceptions intéresse

le sort des sommes données et non payées. Il s'opère, dans ce cas, aux yeux de la loi fiscale une mutation au jour même de la disposition qui a consacré la donation, par définition actuelle et irrévocable, et le droit est perçu à ce moment. Cependant, si le donateur meurt avant d'avoir payé (il peut d'ailleurs s'être engagé à payer à terme), le montant de sa libéralité se trouve intégralement dans sa succession. Aux termes des articles 14 et 15 de la loi de frimaire, on ne pouvait en distraire la valeur de la créance du donataire. La sévérité de cette règle a été fléchie à la suite d'un arrêt de la Cour de cassation du 30 juillet 1862 (Sirey, 62, 1, 961. — Instruction, 2234, § I^er^, p. 2).

Dans le même ordre d'idées, on est arrivé à déduire de la masse héréditaire les legs particuliers à la charge de l'héritier ou du légataire universel investi de la saisine (Voir Instruction, 2234, § I^er^, p. 15) (1).

§ II. — Régime de la loi du 25 février 1901.

La loi nouvelle fait table rase des anciens errements. Elle pose en principe que toutes les dettes sont déduites : les droits seront liquidés « sur la part *nette* recueillie par chaque ayant-droit ».

Or, il importe d'abord de distinguer comment se détermine cette part nette, autrement dit quelles sont les charges que la loi considère comme des dettes et ensuite quelles justifications il faut présenter pour obtenir l'exemption de l'impôt.

(1) Sirey, 59, 1, 346. — Sirey, 60, 1, 76. — Sirey, 62, 1, 855.

1. — Les charges héréditaires se composent :

1° Des dettes du *de cujus*, c'est-à-dire des obligations qu'il a contractées ou qui lui ont été imposées ; 2° de certaines dettes nées après le décès et à son occasion comme les frais funéraires, les frais de scellés et d'inventaire de la succession ; 3° les legs faits par le *de cujus* et mis par lui à la charge des héritiers.

Ces charges diminuent l'émolument de ceux qui sont appelés à la succession, il faut donc les retrancher des biens transmis pour apprécier l'enrichissement de l'héritier. Or, notre loi ne les déduit pas toutes pour le calcul de l'impôt. Les dettes de la première catégorie seulement sont visées par la loi du 25 février.

Dans cette mesure, la déduction est aussi large que possible, toutes les dettes, quelles que soient leur nature et leur origine, sont en principe susceptibles d'être déduites.

2. — Mais il faut qu'elles soient dettes du défunt lui-même ; or, les charges du patrimoine provenant de faits postérieurs au décès et qui, tout en étant dettes de la succession, n'ont jamais été des dettes du défunt, seront écartées de la déduction. C'est ainsi que les frais funéraires ne seront pas déduits pas plus que ceux de scellés et d'inventaire.

Nous estimons, avec notre camarade Cassan (1), que « ces dettes méritaient cependant de participer à la déduction, les dettes de cette espèce ont un minimum relativement élevé qui constitue pour les petites

(1) Thèse pour le doctorat, page 54. Toulouse. — Cassan, 1901.

successions une charge susceptible de ne pas être négligée. » Mais sur le terrain des petites successions, nous sommes allés encore plus loin, car nous avons demandé leur exemption presque totale du droit de mutation par décès. (Voir chapitre premier). L'injustice disparaîtrait ainsi d'elle-même.

3. — Les legs restent en dehors de la loi nouvelle, la déduction en est opérée d'après des principes qui leur sont propres. (Voir plus haut, § I). Dans l'hypothèse spéciale du legs de choses *in genere* n'existant pas en nature dans la succession, le légataire est un véritable créancier de l'héritier qui est alors tenu d'une véritable dette ; cette dette, qui n'a jamais été à la charge du défunt, ne devrait pas être déduite, mais la nouvelle loi ne changera rien aux atténuations depuis longtemps admises par la jurisprudence.

3. — Ces principes posés, à quelles conditions l'agent du fisc admettra-t-il la déduction ? Là, les difficultés se soulèvent nombreuses, car il ne suffit pas qu'une dette existe au décès, il faut en fournir la preuve et pour ce, fournir les justifications exigées par la loi. D'abord, disons-nous, la dette doit exister au moment du décès ; l'impôt vise les faits qui se produisent au moment précis de l'ouverture de la succession. Ainsi, une dette à terme sera déduite, le terme ne suspendant pas l'engagement, mais en retardant seulement l'exécution ; au contraire, une dette soumise à une condition suspensive non réalisée au décès, ni au jour de la déclaration de succession, n'est pas déduite, mais si cette condition se réalise ultérieurement, les droits perçus ne sont pas remboursés, quoique l'accom-

plissement de la condition rétroagisse au moment même où l'obligation a été contractée, par application du principe fondamental en matière d'enregistrement, d'après lequel un droit régulièrement perçu ne peut être restitué (1).

En sens inverse, une dette sous condition résolutoire existant au décès se trouve susceptible d'être déduite. Mais la condition une fois réalisée, la dette est censée, par suite de l'effet rétroactif de la condition, n'avoir jamais existé ; il faut donc l'éliminer du passif héréditaire. — Et si la condition se réalise après la déclaration de succession, l'Administration est fondée à exiger une nouvelle déclaration dans les six mois de l'évènement qui a provoqué la résolution de la dette.

5. — Ainsi donc, toute dette doit exister au décès, mais, ainsi que l'ont établi les affirmations du ministre des finances à la suite de longs débats dans la séance du Sénat, le 22 janvier 1901 (*J. Off.*, p. 76, col. 2), il n'est pas indispensable qu'elle soit liquide au jour de l'ouverture de la succession, il suffit que le principe de la dette soit certain. C'est ainsi que sont admises les dettes du tuteur vis-à-vis du mineur résultant de l'exercice de la tutelle, les dettes du mari vis-à-vis de sa femme en raison de sa dot : la cause de la dette est antérieure au décès. Il suffira donc que le chiffre de la dette soit déterminé avant la déclaration, ou évalué par les parties, sauf le contrôle ultérieur ds l'Administration.

(1) Article 60 de la loi du 22 frimaire an VII.

6. — Mais le côté le plus délicat de la réforme, par où le fisc est journellement mis aux prises avec les réclamations des redevables, c'est celui des justifications; là-dessus, l'agent sera intraitable, bien qu'il doive s'inspirer de l'esprit de bienveillante justice envers les contribuables qu'a guidés le législateur ». (Instruction du 16 juillet 1901, n° 3058). Il sera obligé aussi de se montrer défiant, car la fraude se donne beau jeu si l'on n'y veille de près.

La justification de la dette doit être faite par *titre* susceptible de faire preuve, en justice, contre le défunt, dit l'article 3 ; or, il faut entendre par titre, non pas seulement les écrits dressés spécialement en vue de la preuve, mais tous ceux qui constituent la catégorie des *instruments*, comme le disait M. Monestier dans son rapport au Sénat (1) : tous les écrits auxquels est accordé une force probante, notamment les actes authentiques, les actes sous-seing privés sous toutes leurs formes, la correspondance commerciale, les livres de commerce. En tous cas, la nécessité d'un écrit s'impose. L'expérience fournie par les législations étrangères démontre que l'existence de dettes verbales ne peut être établie qu'au prix de mesures vexatoires et de discussions puériles et irritantes (Rapport Burdeau, 1894). Ainsi, un commencement de preuve par écrit, même s'il est complété par des présomptions ou par la preuve testimoniale, ne suffit pas ; tel est le cas des dettes concernant les salaires des gens de service, les

(1) Répertoire permanent, article 9947, *J. Off.*, 1900. Documents parlementaires, Sénat, p. 976, colonne 3.

dépenses domestiques. En ce qui concerne les dettes commerciales, la justification s'en fait dans les mêmes conditions que pour les autres dettes, mais pour plus de sécurité, même en présence d'un acte authentique, on autorise l'Administration à demander communication des livres de commerce.

7.— Enfin, dans tous les cas, à l'appui de sa déclaration, l'héritier devra établir un état détaillé de toutes les dettes qu'il prétend être à la charge du défunt, et l'Administration pourra toujours s'en prévaloir pour soutenir postérieurement que la dette n'était pas déductible ou que son titre était impuissant à faire preuve contre le défunt, car cet état fait foi, jusqu'à preuve contraire que les titres représentés sont strictement conformes aux énonciations qu'il contient (Instruction du 20 mai 1902, n° 3089, § 18).

8. — Quant à la justification matérielle des autres titres, il suffira, pour les actes authentiques, d'en indiquer la date et le nom du rédacteur ; pour un jugement, la juridiction dont il émane, quant aux actes sous-seing privés, les héritiers devront les produire en substance ou en présenter une copie collationnée, dressée par le notaire ou le greffier de paix. Le créancier qui empêcherait aux héritiers de son débiteur de justifier ainsi de la dette pourrait être condamné à des dommages-intérêts (art. 4).

La valeur des titres justificatifs est entièrement laissée à l'appréciation des agents du Trésor. Ils sont maîtres de la perception sans résistance immédiate possible de la part du redevable, mais comme il sont à la fois juges et parties, ils ne décident pas en dernier ressort et le redevable a la ressource d'en

appeler aux juges du droit commun, suivant les principes qui régissent, du reste, toutes les contestations relatives à l'impôt de l'Enregistrement (art. 28, loi du 22 frimaire an VII).

9. — Les règles que nous venons d'indiquer souffrent cependant des exceptions basées sur cette idée que, malgré la régularité du titre constitutif, la dette peut ne pas exister, elle peut se présenter dans des conditions telles qu'on puisse présumer qu'elle est fictive ; elle sera naturellement écartée du bénéfice de la distraction.

Aussi, aux termes de l'art. 7, on ne déduira pas :

1° « Les dettes échues plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque » ;

2° Les dettes consenties au profit des héritiers ou de personnes réputées interposées dans les termes des articles 911 et 1100 du Code civil.

Cette disposition atteint non seulement les dettes contractées par le défunt auprès de toute personne appelée à recueillir un émolument quelconque dans sa succession à titre d'héritier ou donataire ou de légataire, mais encore celles consenties au profit, soit des père, mère, enfant ou époux de l'un des héritiers donataires ou légataires, soit des enfants issus d'un autre mariage de l'époux de l'héritier et des parents dont cet époux était lui-même héritier présomptif. — « Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par acte authentique ou par acte sous-seing privé, ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des

parties contractantes »(art. 7, § 2), les personnes interposées et les redevables auront le droit de prouver la sincérité de la dette ;

3° Les dettes reconnues par testament;

4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier. L'ensemble de ces circonstances constitue une présomption de remboursement contre laquelle aucune preuve n'est admise. Cette très rigoureuse disposition s'explique sans se justifier, par cette raison que généralement, ce n'est pas sans avoir été payé que le créancier abandonne les garanties hypothécaires accordées par son débiteur ;

5° Les dettes dont la preuve ne peut être faite qu'avec des titres passés à l'étranger et celles qui grèvent les étrangers ayant leur domicile en France, à moins qu'elles n'aient été contractées en France ;

6° Enfin, les dettes prescrites, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

SECTION IV

Contrôle du Passif.

1. — Toutes les conditions auxquelles la loi subordonne la déduction des dettes, n'empêchent pas l'agent du Trésor de critiquer la déduction, même après l'avoir admise, car le rapprochement de la déclaration avec des actes ou déclarations anté-

rieurs ou postérieurs, peut faire ressortir que la dette est absolument fictive, et malgré l'importance des pénalités, le cas se présentera souvent (voir ch. *Pénalités*). L'efficacité de ce contrôle sera malheureusement arrêtée bien souvent aussi par l'article 5, aux termes duquel toute dette constatée par un titre authentique et non échue, ne pourra être écartée par l'Administration, tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. Nous croyons bien qu'il ne faut négliger aucun moyen de consacrer la force probante de l'acte authentique, de lui faire reconnaître par tous, une valeur considérable ; mais tout le monde est fixé sur la sincérité des estimations indiquées dans les actes, « pour l'Enregistrement seulement » ; d'autre part, l'Administration hésitera, la plupart du temps, à s'aventurer dans une procédure de simulation ; aussi, est-il à craindre qu'elle soit à la merci des ingénieuses combinaisons des notaires, qui ne manqueront pas de profiter de la situation.

2. — Pour les actes sous-seings privés, la fraude se donnera encore plus libre carrière ; mais là, l'agent du fisc est mieux armé, car il peut toujours rejeter une déduction, malgré la régularité du titre et l'attestation du créancier ; l'écrit contenant l'attestation du créancier n'a, en effet, qu'une valeur très relative. Il se peut, en effet, qu'il soit l'œuvre de l'héritier lui-même, ou qu'il soit simulé à la suite d'une entente frauduleuse entre l'héritier et le créancier.

3. — Le cas suivant se présentera et se présente fréquemment à la campagne. On sait que le paysan ne donne presque jamais quittance d'une dette souscrite en billets. Il se borne à retirer le billet,

mais celui-ci est rarement détruit par le débiteur ; or, la prescription de pareil billet étant de trente ans, entre non commerçants, rien n'est plus facile, si le créancier est encore en vie et ne s'y refuse pas, de donner l'attestation en présentant à nouveau le titre de la créance éteinte. Evidemment, le paysan défiant n'imaginera souvent pas lui-même cette petite fraude, mais son notaire est là pour la lui conseiller et l'instruire sur l'innocuité du procédé.

A cet égard, on doit regretter que la sanction énergique du dernier projet de loi du gouvernement n'ait pas obtenu un vote favorable du Sénat : toute déclaration d'existence des dettes, corroborée par l'attestation du créancier, devait, en effet, valoir titre pour ce dernier contre le déclarant.

4. — On a longtemps hésité pour savoir si on devrait admettre la production des livres de commerce ; d'abord, il paraissait difficile d'imposer l'exigence de la représentation des livres, contrairement aux usages du commerce, et de faire intervenir les agents du Trésor dans des opérations aussi confidentielles. On craignait avec raison que les receveurs, généralement peu au courant de la comptabilité commerciale, missent un temps fort long à comparer les indications de la déclaration avec celles des livres qui leur seraient représentés (1), de telle sorte qu'ils seraient placés dans l'alternative :

(1) Du reste, il peut se faire qu'une situation commerciale soit très longue à établir, même par des spécialistes. Les syndics des faillites, qui sont choisis parmi des hommes d'affaires ou commerçants, ayant une compétence spéciale, mettent souvent des mois entiers pour vérifier le bilan dressé par l'intéressé lui-même.

ou d'accepter sans contrôle effectif la déclaration du contribuable, ou d'user du moindre prétexte pour écarter les justifications comme insuffisantes.

D'autre part, il était dangereux d'admettre la déduction des dettes commerciales sous les seules justifications du droit commun, car les effets de commerce, lettres de change, billets souscrits par un commerçant, ne constituent pas le plus souvent des dettes proprement dites. Ces titres forment la contre-partie des effets souscrits au profit de ce même commerçant, suivant l'expression de M. Burdeau, « c'est une sorte de dette flottante ». Or, le montant de ces créances à court terme échappe, pour la plus grande partie, au droit de mutation par décès.

4 *bis*. — La loi du 25 février paraît avoir tranché habilement la difficulté, en disposant que pour déduire une dette commerciale, l'Administration pourra exiger la production des livres du défunt et que le receveur aura 5 jours pour les consulter. Il y puisera, en effet, non seulement les renseignements relatifs au passif, mais aussi tous ceux permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de la succession.

Cette mesure a produit l'effet auquel on s'attendait; les héritiers de commerçants ne demandent jamais la déduction des dettes commerciales, sauf au cas où la situation serait publiquement mauvaise, car la plupart du temps l'actif des créances et marchandises qu'ils peuvent dissimuler dépasse considérablement le chiffre des dettes à déduire.

5. — Que conclure de tout cela ?

A notre avis, la loi de 1901 a fait un progrès immense, mais un perfectionnement en amène un autre, car l'application d'une loi met en lumière ses défauts, mieux que les plus savantes discussions parlementaires.

Nous voyons trop souvent les petites successions, celles qui sont le plus digne d'intérêt, ne pas pouvoir profiter des mesures bienveillantes de la loi; souvent le déclarant, plus ou moins illettré, les ignore; d'autrefois, son titre de justification est irrégulier, et le receveur ne peut déduire; aussi, trouvons-nous là un nouveau motif pour demander pour elles une atténuation d'impôt aussi grande que possible

6. — D'autre part, nous croyons que si les livres fonciers dont nous parlions plus haut existaient, ils rendraient le plus grand service pour le contrôle rapide des charges qui grèvent les immeubles, puisque toute déclaration de « mutation par décès, tous actes et contrats déclaratifs, attributifs ou translatifs de droits réels immobiliers y seraient inscrits » (art. 2 du projet Chastenet).

Et puis, aux termes du même projet (art. 6), les inscriptions hypothécaires ne périmeraient pas. Au cas de payement anticipé ou à échéance, « la radiation doit être requise dans les 30 jours de la libération, à peine d'une amende de 20 fr. contre le notaire », ce qui permettrait d'abroger la présomption de paiement de dettes échues, pour lesquelles l'inscription est périmée (art. 7, § 4 de la loi du 25 février 1901), car, dans de nombreux cas, cette présomption est contraire à la vérité.

APPENDICE

Déduction des dettes aux Colonies et à l'Etranger.

1. — Il est curieux de remarquer que le principe de la déduction des charges était depuis longtemps admis dans certaines colonies françaises. L'ordonnance du 31 décembre 1828 établissant l'Enregistrement à la Martinique, à la Guadeloupe et à la Guyane française contient (art. 16) : « La valeur des biens meubles est déterminée pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, et pour celles qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges, à l'exception de celles qui seraient établies par titres authentiques ou ayant date certaine antérieure au décès, faites sans dol, ni fraude et à la charge d'en affirmer l'existence réelle au jour du décès devant le juge de paix. »

En dehors de la France, il n'existait, en 1895, que deux Etats où la déduction du passif n'était pas inscrite dans la loi pour le calcul de l'impôt sur les successions : c'étaient le canton de Zurich et la principauté de Monaco (1).

2. — *Alsace-Lorraine.* — La législation française en vigueur en Alsace-Lorraine depuis 1871 a été modifiée, en ce qui concerne l'impôt des successions, par la loi du 12 juin 1889 et celle du 17 juin 1900.

(1) Salefranque. — Régime fiscal des successions en France et dans les principaux pays de l'Europe. *Bulletin du Comité des travaux historiques et scientifiques*, 1895.

Cette dernière loi porte à l'article premier que l'impôt de successions « doit être prélevé sur le montant des biens qui constituent un enrichissement pour l'héritier ». On doit comprendre, dans la masse soumise à l'impôt, toutes les créances dépendant de la succession, y compris celles que le *de cujus* aurait eues vis-à-vis de ses héritiers. Sont par contre déduites de la masse soumise aux droits toutes les dettes et charges y afférentes (*Revue de l'Enregistrement*, 3029, p. 541). Mais il n'est pas nécessaire, comme en Belgique, que la dette résulte de la signature du *de cujus* ou que le document ait force probante, l'agent du fisc peut accepter la justification soit par note, soit par facture, soit par lettre, avec ou sans attestation du créancier ; il peut même accepter la preuve par témoins, mais aussi il est libre de la rejeter.

Cependant, s'il y a eu inventaire, le receveur compétent ne peut demander aucune justification des dettes portées dans cet inventaire. La responsabilité des notaires est engagée, de telle sorte, en Alsace, que le fisc n'a pas à s'occuper de la question de savoir si la dette est véritable. La signature du notaire garantit la sincérité du document.

3. — *Angleterre.* — En Angleterre, la déduction des dettes ne remonte guère, à proprement parler, qu'à la loi de finances de 1831 ; on déduit toutes les dettes et les frais funéraires « raisonnables », mais on écarte les dettes « volontaires déclarées payables à la mort du défunt ou payables en vertu d'un acte qui n'aurait pas été remis de bonne foi au donataire trois mois avant la mort du défunt... » La loi des

finances de 1894 a exclu de la déduction les dettes contractées par le défunt ou les charges créés par une disposition faite par le défunt, si ces charges « n'ont pas été créées de bonne foi en argent ou valeur d'argent entièrement pour l'usage et au profit du défunt et dans son intérêt ; ni les dettes pour lesquelles il y a un droit à remboursement de la part d'une autre propriété ou personne... »

4. — *Suisse.* — Dans certains cantons suisses, on n'admet le principe de la distraction des charges que dans certaines limites. A Fribourg, Genève, Glaris, Schaffouse, dans le Tessin, à Uri, les parties doivent fournir, dans les trois mois du décès, un inventaire exact ou un partage. A Vaud, les héritiers doivent remettre, dans les vingt jours, un état des dettes dont ils demandent la distraction. A Zug et à Soleure, on ne déduit que le passif hypothécaire.

5. — *Autriche.* — En Autriche, les successions sont soumises depuis 1850 à deux taxes différentes: l'une, dite taxe immobilière, frappe d'un droit spécial les immeubles dépendant de la succession, et l'autre, dite taxe d'enrichissement, est perçue sur les meubles et les immeubles. Or, cette dernière ne frappe la valeur de l'ensemble de la succession que déduction faite du passif et des frais de maladie et de funérailles.

6. — *Italie.* — En Italie, la déduction des dettes est admise depuis 1862; la loi qui la régit actuellement est celle du 13 septembre 1874, aux termes de laquelle sont déduites toutes les dettes certaines et liquides résultant d'un acte public ou d'un jugement antérieurs à l'ouverture de la succession ou d'un acte

sous-seing privé, enregistré avant le décès. Sont encore susceptibles de déduction, les dettes commerciales contractées à l'intérieur du royaume, lorsque leur existence est établie par la production des livres de commerce du débiteur, tenus dans les formes prescrites par la loi. Mais la loi italienne n'admet pas la déduction des dettes résultant de lettres de change ou de billets à ordre non mentionnés dans les livres de commerce du débiteur et du créancier.

7. — *Belgique.* — Depuis 1817, la Belgique admet aussi la déduction des dettes. Une loi du 27 décembre 1817 était conçue à cet égard dans le sens le plus libéral : on pouvait déduire les dettes relatives à la profession du défunt au jour du décès, les dettes relatives à la dépense domestique, les charges publiques, provinciales ou communales, les frais funéraires. Cette loi, toujours en vigueur dans son principe, a été modifiée par celle du 17 décembre 1851, qui, dans certains cas, subordonne la déduction à des conditions plus rigoureuses qu'en 1817. La loi française du 25 février 1901 s'est inspirée de certaines rectrictions introduites par la loi belge de 1851. L'article 10 n'autorise que les déductions suivantes : « 1° les dettes hypothécaires dont l'inscription était périmée depuis un an ou radiées au jour de l'ouverture de la succession ; 2° toute dette acquittée, si la quittance ne porte pas une date postérieure au décès ; 3° les intérêts dus des dettes hypothécaires au-delà de trois années ; 4° les termes échus depuis plus d'un an des dettes remboursables par annuités ; 5° les dettes reconnues

par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires, si elles ne sont pas constatées par actes enregistrés trois mois au moins avant son décès. Toute dette uniquement reconnue par testament sera considérée comme legs pour la liquidation du droit de succession.

Si l'on parcourt la jurisprudence relative aux applications de ce système, on voit que les contestations ont presque toujours pour objet les dettes dont l'évaluation est laissée à l'examen contradictoire du Trésor et des parties, c'est-à-dire aux dettes courantes, à celles qui se rapportent à des fournitures usuelles ou aux frais funéraires.

C'est sous la réserve de cette restriction qu'il faut admettre l'assertion du rapport supplémentaire de M. Doumer, présenté au nom de la Commission du budget en 1895 (1), et d'après laquelle la déduction du passif en Belgique n'aurait rencontré aucune difficulté d'application et qu'il n'y aurait jamais eu de procès à ce sujet.

Le passif déduit en Belgique n'a jamais dépassé 10 % de l'actif brut déclaré.

8. — En Espagne, la loi autorise également la déduction des dettes au *de cujus*, à condition qu'elles résultent d'actes publics ou d'autres documents d'une légitimité non douteuse. (Loi du 25 septembre 1892, art. 5.)

Des dispositions analogues régissent la Russie, la Roumanie, l'Allemagne. Dans les pays extra euro-

(1) *Journal Officiel*, documents parlementaires. Chambre, annexe, 1553. — Session extraordinaire. Séance du 22 octobre 1895.

péens, Amérique du Nord et du Sud, colonies anglaises ou espagnoles de l'Amérique ou de l'Australie, où l'impôt de successions est en vigueur, la déduction du passif existe, sans que le principe de cette distraction soit même mis en discussion.

CHAPITRE III

Mode d'Évaluation.

SOMMAIRE

SECTION Ire. — Evaluation des Meubles.

1. Histoire. — 2. Régime actuel. — 3. Créances. — 4. Rentes sur particuliers. — 5. Rentes sur l'Etat.

SECTION II. — Evaluation des Immeubles.

1. Droit romain. — 2. Système féodal. — 3. Système de la royauté. — 4. Evaluations en capital : avantage. — 5. Capitalisation du revenu : revenu net. — 6. Prix d'adjudication inférieur au revenu capitalisé. — 7. Détermination du revenu (loi de frimaire). — 8. Baux. — 9. Incertitude du revenu à défaut du bail. — 10. Système du revenu cadastral. — 11. Evaluation des biens non susceptibles de revenu. — 12. Loi du 17 juin 1900, en Alsace-Lorraine.

SECTION III. — Evaluation de la nue-propriété et de l'usufruit.

1. Difficulté. — 2. Loi du 22 frimaire. — 3. Critique. — 4. Rome et ancien droit. — 5. Loi du 25 février. — 6. Usufruit et rente viagère. — 7. Conséquence de l'extinction anticipée. — 8. Conséquence de l'extinction naturelle de l'usufruit. — 9. Systèmes étrangers.

SECTION IV. — Contrôle de l'évaluation.

1. Fréquence de l'insuffisance mobilière. — 2. Mode de preuve. — 3. Des assurances. — 4. Assurances pour les immeubles et spécialement pour les immeubles ruraux. — 5. Difficulté du contrôle de l'évaluation des revenus immobiliers. — 6. Expertise. — 7. Système de l'Alsace-Lorraine.

SECTION Ire

Evaluation des Meubles

Nous avons vu que, parmi tous les impôts, celui de succession paraissait le moins lourd et le plus légitime (chapitre I). Nous nous sommes demandé ensuite sous quelles conditions il fallait établir son assiette, pour qu'elle soit la plus conforme à l'équité (chapitres II et III, transmissions assujetties, déduction des dettes); nous nous occuperons maintenant de chercher le *mode d'évaluation* le plus simple, le plus juste et le plus productif.

1. — Il n'y a pas lieu de s'occuper de l'évaluation des meubles sous l'ancien droit, car l'impôt, aussi bien le profit de rachat que le centième denier, ne frappait que les immeubles, sauf ce qui a été dit sur l'insinuation et le contrôle. La loi du 5 décembre 1790 fut la première de nos lois qui assujettit les meubles à l'impôt des successions; puis, vint la loi du 22 frimaire; mais, en raison du peu d'importance qu'elle leur attribuait, elle les frappait d'un tarif très réduit. Aujourd'hui, les meubles forment, dans les successions, plus de la moitié des valeurs

soumises à l'impôt, et depuis 1850, paient les mêmes droits. (1)

2. — Le mode d'évaluation n'a guère varié depuis 1798. La valeur des meubles, d'après le § 7 de l'article 14, loi du 22 frimaire, est déterminée par la déclaration estimative des parties, mais si un inventaire a été dressé après le décès par un officier public, l'estimation donnée dans cet acte aux meubles corporels, sert de base à la perception de l'impôt. Ces dispositions, très équitables, ont été étendues par la loi du 21 juin 1875, d'après laquelle si les biens ont fait l'objet d'une vente publique dans les deux ans du décès, le prix de vente représentera la valeur imposable, s'il est supérieur à l'estimation des objets inventoriés, — de sorte que si le prix est inférieur, c'est l'estimation de l'inventaire qui sert de base.

3. — Pour les créances à terme, c'est le capital exprimé dans l'acte et non la valeur effective, inférieure ou supérieure au capital nominal (art. 14, n° 2, loi de frimaire) qui forme la valeur imposable.

4. — Si une rente sur particuliers a été créée moyennant l'aliénation d'un capital, c'est sur ce capital qu'on liquide le droit de mutation ; pour les rentes créées sans expression de capital, on calcule

(1) Dans une conférence faite en 1899 à la Société de statistique de Paris, M. Emmanuel Besson a montré d'une manière saisissante la progression de l'annuité successorale mobilière : en 1826, elle entrait pour 34 °/₀ dans l'ensemble des valeurs taxées ; en 1850, elle atteint 40 °/₀ ; en 1869, elle dépasse 45 °/₀ ; enfin, elle reste stationnaire jusqu'en 1885, où elle arrive à 50 °/₀ et continue toujours sa marche ascendante.

le droit sur un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et dix fois la rente viagère ; il est remarquable que la loi du 25 février 1901 n'ait pas modifié ce mode de procéder en ce qui concerne la rente viagère, car le forfait de 10 %, très acceptable pour un rentier de 65 ans, est manifestement insuffisant pour un bénéficiaire de 25 (1).

5. — Pour les rentes sur l'Etat français, les fonds publics étrangers et les actions des Compagnies ou Sociétés industrielles, l'article 7 de la loi du 18 mai 1850, dont la portée a été étendue par des lois postérieures, prescrit de liquider le droit d'après le cours de la Bourse. A défaut de cote à la Bourse, il n'y a d'autre base de perception que la déclaration estimative des parties.

SECTION II

Evaluation des Immeubles.

1. *Droit Romain.* — Il est probable qu'ils étaient estimés comme les meubles, non d'après un calcul uniforme basé sur le revenu, mais d'après leur valeur vénale, variant suivant les circonstances.

(1) Plus équitable nous paraît la loi du 17 juin 1900 pour l'Alsace-Lorraine, qui fixe (art. 11) la valeur en capital de ces rentes d'après l'âge des bénéficiaires ; à 14 ans, on capitalise par 18 ; à 25 ans, on capitalise par 16 ; à 34 ans, par 14 ; à 55, par 8 1/2 ; à 65, par 5. Lorsqu'il s'agit de prestations d'une durée déterminée, le capital s'obtient en prenant le montant annuel et en le capitalisant au taux de 4 % (voir section III).

Quant aux personnes chargées de cette évaluation, on croit généralement qu'elles étaient celles-là même auxquelles était confiée la perception.

On croit que les publicains devaient être les arbitres en matière d'évaluation pour un grand nombre d'impôts; on leur laissait sans doute fixer eux-mêmes la valeur des hérédités (1), sauf le recours des parties en cas d'abus au préteur ou au propréteur. Cette attribution des publicains tendrait d'ailleurs à justifier dans une certaine mesure l'hostilité dont ils étaient l'objet de la part des contribuables.

2. — *Système féodal.* — Le profit de rachat consistait, avons-nous dit, en une année de revenu du fief, mais, pour plus de facilité, on laissait au seigneur le choix entre une somme d'argent ou le prélèvement de la récolte en nature. Mais la dette du vassal n'est alternative que lorsque le revenu du fief ne consiste pas dans une somme certaine; elle est pure et simple dans le cas contraire, si l'immeuble sujet à rachat, par exemple, est affermé pour un certain prix, de même si le taux du profit est fixé par abonnement. Ces sortes d'abonnements étaient établis, tantôt par la coutume elle-même, tantôt par titre entre le seigneur et le vassal. La coutume d'Orléans fixait généralement le rachat de chaque arpent à quatre sols tournois.

3. — *Système de la royauté.* — Le centième denier était établi sur le prix ou valeur des biens transmis. A défaut d'estimation, le commis devait

(1) Il est à croire que cette évaluation était faite sous leur responsabilité par des agents spécialement préposés au recouvrement de l'impôt des successions, qu'on appelait les *procuratores vicesimae.*

se faire rapporter les contrats d'acquisition, baux à ferme et autres titres de propriété précédents pour en établir la valeur, et en cas de contestation ou de refus des parties de représenter leurs titres, il devait faire procéder à l'amiable à l'estimation des biens par personnes convenues avec les héritiers ou en faire nommer d'office. (Art. 24 de l'édit de décem. 1703, et 16 de la déclaration du 20 mars 1768). Au reste, le droit de centième denier était dû sur la valeur entière et effective des biens transférés et non sur des sommes arbitraires insérées dans les actes pour tromper le fermier. L'arrêt du Conseil du 18 janvier 1713 décide que ce dernier est toujours fondé à faire procéder à une estimation, nonobstant celle faite dans l'acte ou la déclaration, lorsqu'elle lui est suspecte.

Le droit de contrôle différait en ce dernier point du centième denier. L'article 4 du Tarif des droits de contrôle fixe à forfait ce droit à deux cents livres, à défaut d'évaluation faite dans l'acte.

4. — Tous ces systèmes ont été abandonnés. La seule question sur laquelle s'élèvent les plus grandes controverses est celle de savoir si l'impôt doit être assis sur la valeur vénale ou sur le revenu capitalisé. Les uns préconisent la valeur vénale. Ce système, que les anciennes lois Romagnole et Sarde avaient adopté, est, disent-ils, une des conditions nécessaires pour que l'assiette de l'impôt progressif, si l'on admet la progression, soit convenablement établie; elle est la conséquence forcée de la déduction du passif. Pour obtenir le montant net de l'actif d'une hérédité, il est en effet nécessaire de

prendre pour base, non une valeur fictive, mais une valeur brute réelle, de laquelle on déduit les charges. Or, cette valeur ne peut être, en principe, établie que par la déclaration des parties. C'est ce qui a déjà lieu d'ailleurs quand il s'agit de mutation à titre onéreux. Dans les ventes, par exemple, la valeur est déterminée par la déclaration du prix. On ajoute qu'il faut bien se contenter de cette déclaration et que les dissimulations sont relativement ici assez rares. Pourquoi ne pas étendre ce mode d'évaluation aux mutations par décès? La justice et même la productivité de l'impôt y gagneraient. La justice, dans certains cas, par exemple, quand la capitalisation du revenu par vingt ou vingt-cinq est supérieure à la valeur vénale, ce qui arrive notamment quand le revenu d'un fonds de commerce, très achalandé, loué fort cher, est pris comme base de la capitalisation.

La productivité de la taxe aussi y trouvera son compte dans bien des hypothèses, car le nouveau système permettra d'atteindre une matière imposable qui échapperait autrement à l'impôt: tous les biens qui ne produisent pas de revenu actuel, comme les terrains à bâtir, les châteaux, maisons d'agrément, étangs, etc.

Que si l'on objecte qu'on se heurtera à la mauvaise foi du contribuable, il sera facile de répondre que la garantie de la sincérité de l'héritier sera toujours la même, c'est-à-dire toujours très sujette à caution.

Il serait oiseux, en effet, de vouloir contester la tendance des contribuables à évaluer leurs biens au-

dessous de la valeur réelle, d'autant que l'Etat est un créancier vis-à-vis duquel on se croit permis d'user de toutes espèces de subterfuges.

5. — Ces raisons ont leur part de vérité ; cependant, il faut remarquer que, dans les débats qui ont précédé la loi de 1901, où tous les principes essentiels de la législation ont été examinés, retournés, il n'a pas été sérieusement question d'établir la valeur vénale comme unique base de l'impôt des successions. On avait cependant proposé des réformes qu'il est utile de mentionner. M. Prévet maintenait le principe de la base du revenu, mais il en voulait au principe de la capitalisation ; pour les propriétés bâties, avant de multiplier par 20, on aurait déduit 25 % pour les maisons et 40 % pour les usines, comme pour l'assiette de la contribution foncière ; pour les terres, cultures et bois, on aurait déduit le montant de la contribution foncière.

On serait arrivé à des valeurs capitalisées plus en rapport avec la valeur réelle et M. Prevet citait des exemples. D'autre part, il se demandait pourquoi sur les valeurs mobilières, on calculait la valeur imposable d'après le cours à la Bourse qui est la valeur nette, tandis que l'on ne prenait que la valeur brute sur les immeubles au moment où l'on admet la déduction des charges dans la législation. Il ajoutait avec raison, à notre sens, que les lois fiscales de la Révolution, sous l'influence indéniable des doctrines physiocratiques, avaient pris pour point de départ le revenu net. Je sais bien qu'on a répondu à M. Prevet que l'impôt des successions est un impôt sur le capital. Cela est vrai, mais les Physio-

crates n'avaient pas distingué; du reste, qu'est-ce qu'un impôt sur le capital qui a pour base le revenu? C'est un impôt sur le revenu moyen de vingt-cinq ou de vingt ans.

Quoi qu'il en soit, on agita le spectre d'un déficit de 17 millions, on prétendit que la capitalisation par 20 ou 25 était de beaucoup inférieure à la valeur réelle, et l'amendement fut repoussé.

6. — D'un autre côté, M. Fortier voulait faire fléchir la règle de la capitalisation du revenu dans certains cas où elle paraît bien dure, c'est lorsqu'une adjudication est intervenue dans les deux ans du décès; il arrive très souvent que le prix de l'adjudication, y compris ou même non compris les frais, n'atteigne pas à beaucoup près la valeur imposée. On arrive donc ainsi à faire payer l'héritier sur ce qu'il ne touche pas. Or, M. Fortier voulait que, dans ce cas, on se servit du montant du prix d'adjudication prononcé à la barre, comme base de l'impôt, à charge de restitution par l'Administration, au cas où les droits auraient été payés avant l'adjudication sur le pied d'une valeur plus élevée, et avec faculté aussi pour l'Administration de réclamer un supplément dans le cas contraire.

Cette idée, très juste et très généreuse, n'avait aucune chance d'aboutir, il faut à l'impôt une base sûre, et celle-là n'en est pas une; comme le disait M. Caillaux, ministre des finances, on arriverait ainsi à substituer à la valeur réelle de l'immeuble, un prix résultant d'une adjudication, alors qu'on ne sait dans quelles conditions cette adjudication a pu intervenir. Le législateur du 22 frimaire l'a si bien

compris, qu'en matière de donation à titre onéreux, il a dit en substance : « Comme l'impôt doit être toujours assis sur la valeur *réelle*, ce ne sera pas le prix exprimé dans l'acte, quand bien même il résulterait d'une adjudication publique qui servira de base à l'impôt ; ce sera la valeur véritable de l'immeuble telle qu'elle se présente effectivement ».

7. — La loi de frimaire avait nettement tranché la difficulté et le mieux est peut-être encore d'en rester à ses principes ; — ils ont d'ailleurs fait leurs preuves (art. 15, § 7) : « La valeur de la propriété... est déterminée, pour les transmissions entre-vifs et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le *produit* des biens ou le prix des *baux* courants, sans distraction des charges.

Ce mode d'évaluation s'applique aux trois catégories d'immeubles prévues par le Code civil (art. 517). Ainsi, les actions immobilisées de la Banque de France devront être évaluées d'après leur revenu au denier 20, quoiqu'elles soient cotées en capital à la Bourse. Cependant, les immeubles par destination annexés au fonds, à l'exploitation duquel ils sont destinés, ne doivent pas être déclarés pour un revenu particulier ; ils forment l'un des éléments de l'immeuble considéré dans son ensemble.

D'autre part, il est bien entendu que la base de l'impôt est le revenu sans distraction des charges, c'est-à-dire le revenu brut. Même sous l'empire de la nouvelle loi, aucune des charges annuelles pesant sur le revenu, telles que les contributions ou les

assurances (1) ne peuvent être déduites, mais cette observation ne s'applique pas aux frais de culture qui constituent le salaire de l'exploitant: la rente de la terre ne s'entend que de ce qui revient au propriétaire en représentation de son capital immobilier, et non de la part correspondant à l'industrie du cultivateur.

8. — Ce revenu est identique à celui qu'en tirerait le propriétaire s'il louait ses immeubles, car ce n'est qu'à défaut de baux courants que le revenu doit être déclaré. Il peut cependant y avoir de grands écarts entre le revenu réel et le montant d'un loyer annuel, car des convenances exceptionnelles ont pu le surélever dans des proportions anormales et passagères; réciproquement et pour les mêmes raisons, ce prix est souvent très inférieur. En tous cas, la loi est formelle et l'Administration ne pourrait pas, par expertise, établir que le prix du bail est inférieur au revenu réel. D'autre part, le bail indique la situation au moment du décès, tandis que le revenu indique une situation normale. C'est ainsi qu'il ne faudrait pas prendre pour chiffre du revenu, à défaut de bail courant, le produit de la récolte qui a précédé le décès ni celle qui l'a suivi, mais bien une moyenne, en tenant compte aussi de la valeur locative des immeubles voisins de même nature et de même contenance.

(1) Cf. Conseil d'Etat 25 février 1901, d'Aygurande. Cet arrêt, qui a été rendu en matière de contributions directes, donne une idée saisissante des différents éléments à considérer pour établir le revenu de certains immeubles. R. E. 2938.

Cependant, pour les baux dont le prix est payable en nature, on doit régulièrement évaluer la part du propriétaire d'après une moyenne du cours des denrées qui font l'objet de la prestation, prise sur les quatorze dernières années en en retranchant la plus forte et la plus faible. Enfin, il y a lieu d'observer que le taux de capitalisation de la loi de frimaire a cessé d'être unique, car la loi du 21 juin 1875 a porté le coefficient du revenu à déclarer à 25 en ce qui concerne les immeubles ruraux, qui, produisant un revenu de 2 1/2 ou 3 %, supportaient manifestement l'impôt sur un capital inférieur à la valeur vénale.

9. — On voit, par tout ce qui précède, que lorsque les biens déclarés font l'objet d'un bail courant au décès, si le prix en est sincère, l'Administration trouve là une base d'impostion sûre et équitable, mais si les biens ne sont pas loués, elle est à la merci de la déclaration des héritiers, car bien qu'elle ait le droit de recourir à l'expertise, l'Administration hésitera toujours à employer ce moyen, qui donne lieu à une procédure onéreuse et dont le résultat est très incertain, car rien n'est plus délicat que pareille évaluation. Le public le sait et atténue la valeur du revenu en conséquence. On a cherché un remède dans l'emploi de mesures préventives.

10. — On a proposé de prendre pour base de l'impôt des mutations le revenu cadastral et d'adopter pour chaque catégorie de transmissions un marc le franc qui, multipliant le revenu cadastral, donnerait le montant du droit à acquitter.

Ce moyen a pour lui l'avantage de la simplicité.

Il supprime la déclaratioon des parties purement et simplement. Malheureusement, les revenus matriciels sont inexacts la plupart du temps et fixés pour une période quelquefois fort longue, d'où l'utilité d'établir une moyenne. C'est la théorie de M. Garnier (Rép., pér, *art. 6952*, p. 14); elle consiste dans la fixation d'une valeur vénale moyenne par chaque nature d'immeuble et par classe cadastrale qui serait considérée comme un minimum applicable aux déclarations. Ces moyennes cadastrales seraient établies par des commissions communales, semblables à celles qui sont chargées d'effectuer la révision du revenu des propriétés bâties. On échapperait ainsi aux injustices dérivant de l'uniformité d'évaluation, puisque la moyenne serait établie suivant la classe et la nature des biens et non pas seulement d'après leur revenu. — D'un autre côté, elles ne seraient pas opposables à l'Administration, qui pourrait toujours y joindre d'autres éléments d'appréciation puisés dans les actes de vente, d'échange, de partage, etc... De plus, l'Etat conserverait la faculté d'exiger une expertise pour les immeubles dont la valeur lui paraîtrait exceptionnellement supérieure à celle de la déclaration. Les opérations de l'expertise devraient être aussi simples et aussi peu coûteuses que possible, et à la charge des contribuables, lorsque la plus petite erreur en moins serait constatée dans leur déclaration. Toute la procédure, moins les vacations des experts, pourrait avoir lieu sans frais.

11. — Quoi qu'il en soit, le système de frimaire nous régit encore aujourd'hui : là aussi, les longues

discussions qui ont précédé la loi du 25 février 1901 n'ont pu l'atteindre. Tout ce qu'on a pu faire, c'est d'adopter la liquidation des droits sur la valeur vénale, pour les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de produire un revenu ; par exemple, les terrains à bâtir, parcs, jardins d'agrément, châteaux, etc...

13. — La loi qui régit l'Alsace-Lorraine, depuis le 17 juin 1900, nous avait précédé dans cette voie. Elle dispose que la *valeur courante*, (et l'on remarquera l'expression beaucoup plus exacte que le terme « valeur vénale » employé dans nos lois) — sert de base pour l'impôt en cas de bâtiments en construction, d'immeubles ne servant ou ne pouvant pas servir à une exploitation comportant un revenu, immeubles comme les terrains à bâtir dont la valeur dépasse vingt fois le revenu qu'ils produisent. Enfin, cette loi est allée encore plus que nous, semble-t-il, dans le sens de la justice, en déclarant que les dettes ne pourraient être déduites de la valeur des immeubles qu'autant que ceux-ci seraient déclarés sur le pied de leur valeur courante.

SECTION III

Evaluation de la nue-propriété et de l'usufruit.

1. — Nous abordons ici un sujet particulièrement délicat. Comment évaluer l'usufruit, sur quelles bases doit-on évaluer la nue-propriéte, à quel moment lui faire subir l'impôt de succession ? D'une

part, l'usufruit étant essentiellement temporaire, il est certain, dès le jour du démembrement, qu'un moment ou l'autre la propriété appartiendra à l'acquéreur du fonds. Doit-on lui faire acquitter, le même jour, le droit sur la toute propriété ? On peut craindre, en effet, que les consolidations ultérieures n'échappent très facilement à l'impôt, car l'Administration a très peu de moyens de constater légalement la cession ou la renonciation de l'usufruitier. — D'un autre côté, il y a plusieurs façons d'évaluer la nue-propriété et l'usufruit. On peut s'en rapporter à une évaluation des parties, ou bien l'Administration peut établir, une fois pour toutes, que, dans tous les cas, la nue-propriété et l'usufruit représenteront une fraction déterminée de la toute-propriété, ou encore établir une série de fractions d'après les conditions spéciales du démembrement, l'âge, la santé de l'usufruitier, etc...

2. — La loi du 22 frimaire an VII avait résolu cette difficulté en France de la façon suivante : d'après l'article 14, n° 11, l'usufruit des biens meubles, transmis à titre gratuit, s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet; il en est de même pour les biens immeubles, d'après l'article 15, n° 8, de ladite loi et l'article 2 de celle du 21 juin 1875. Il n'y a pas de dispositions formelles concernant la nue-propriété et on aurait pu croire qu'elle était évaluée toujours à la moitié de la pleine propriété si l'article 15, n° 7 de la loi de frimaire, après avoir déterminé la valeur de cette dernière, n'avait ajouté : « Il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque le droit d'enregistrement aura été

acquitté sur la valeur entière de la propriété ». Un arrêt de la Cour de Cassation (1806) en avait déduit que le nu-propriétaire était obligé de payer, au moment du décès de celui qui lui avait laissé sa nue-propriété, l'impôt sur la pleine propriété, sauf à réunir plus tard l'usufruit sans nouveaux frais.

Ces règles avaient le grand avantage d'éviter toute équivoque, toute évaluation incertaine et délicate sur la probabilité du terme plus ou moins éloigné du décès de l'usufruitier ; elles avaient aussi l'avantage de faire entrer ainsi de fortes sommes dans les caisses du Trésor (13 millions de plus que le régime actuel), mais au prix d'une doctrine de la plus vexante injustice.

3. — C'est ainsi que par la subtilité des interprétations des textes et des arrêts, on en était arrivé à évaluer l'usufruit de trois façons différentes. Prenons un exemple : — Voici un immeuble d'une valeur de 20,000 fr. ; d'après l'article 14, § 2 de la loi de frimaire, l'usufruit est présumé valoir 10,000 fr. ; donc, la nue-propriété vaut 10,000 fr. ; si la nue-propriété et l'usufruit sont vendus séparément à deux personnes différentes, l'une et l'autre paient les droits sur 10,000 fr. (1) ; mais si le propriétaire de la maison de 20,000 fr. laisse un héritier pour la nue-propriété et un légataire pour l'usufruit, le nu-propriétaire paiera (2) les droits sur la valeur entière, soit

(1) Du moins dans l'hypothèse où le vendeur aurait stipulé le prix total de 20,000 fr., car, dans ce cas, le droit est perçu sur le prix, art. 15, § 6.

(2) En vertu de l'arrêt de cassation de 1806.

20,000 fr., et l'usufruitier sur 10,000 fr.; enfin, en cas d'aliénation à titre onéreux avec réserve de l'usufruit par le vendeur jusqu'à son décès, l'acquéreur de la nue-propriété supporte les droits sur 30,000 fr. (1).

Ainsi donc, la même nue-propriété vaudra, dans le premier cas, 10,000 fr.; dans le deuxième, 20,000 fr., et dans le troisième, 30,000 fr.

D'autre part, l'obligation imposée au nu-propriétaire de payer l'impôt lors du premier démembrement de la propriété, comme s'il acquérait la pleine propriété, l'oblige à faire des avances parfois très onéreuses; c'est ainsi que M. Saint-Romme pouvait citer au Sénat (séance du 28 janvier 1901) le cas d'un enfant, fils d'ouvriers pauvres, héritant d'une maison valant 200,000 fr. Cette maison était grevée d'un usufruit en faveur d'une femme âgée de vingt-cinq ans. Le père, tuteur légal de son fils, était dans l'impossibilité la plus complète de faire l'avance des droits. Il fallut vendre la nue-propriété; l'usufruitière l'acheta, mais pour une somme qui représentait exactement les droits d'enregistrement, de sorte que l'enfant ne vit jamais un centime de son héritage.

L'exemple n'est malheureusement pas isolé...

Enfin, quel que soit le temps pendant lequel il est présumé devoir jouir de son droit, l'usufruitier paie l'impôt sur la même valeur. Il est clair que la valeur du droit d'usufruit sera moins élevée, si la personne

(1) Application de l'art. 15, § 6, 2e alinéa de la loi du 22 frimaire, an VII.

qui est appelée à en jouir est âgée de 80 ans, que si elle en a trente.

Ce système a duré en France jusqu'à la loi de février 1901.

4. — Mieux inspirés étaient sans doute les Romains, quand ils évaluaient l'usufruit d'après l'âge du légataire. Un tableau de la durée probable de la vie humaine, dressé par Ulpien, est relaté dans un texte du commentaire d'Æmilius Macer sur la *lex vicesima hereditatum*, reproduit au Digeste *(ad legem Falcidiam* XXXV, 2). Ainsi, un légataire âgé de 10 à 20 ans, était censé avoir encore 30 ans à vivre ; 25, s'il était âgé de 30 à 35; 20, s'il avait de 35 à 40 ans. On fixait tout d'abord la valeur de l'usufruit pour un an et on la multipliait ensuite par le nombre d'années de vie qui étaient présumées rester à l'usufruitier. Ce mode de calcul étant assez compliqué, on avait fini par adopter dans la pratique un système un peu plus simple. Si le légataire avait moins de 30 ans, on présumait qu'il ne dépasserait pas l'âge de 60 ans. Dans aucun cas, par suite, le legs d'usufruit n'était évalué d'après une période supérieure à 30 ans. Ce forfait ne se retrouve pas dans la perception des droits de relief et de rachat qui ne sont fondés que sur la mutation d'homme. Mais il reparut avec les impôts royaux qui frappèrent la circulation d'une richesse foncière. Le nu-propriétaire payait l'impôt comme sur la toute-propriété, mais l'usufruitier ne payait que sur le revenu capitalisé par 10 au lieu de 20, et ce fut ce principe dont hérita la loi de frimaire.

5. — La loi nouvelle, celle de 1901, inaugure un

système absolument nouveau en ce qui concerne spécialement les transmissions à titre gratuit; la valeur imposable de l'usufruit viager et de la nue-propriété correspondante est déterminée par un tableau inséré dans la loi, calculé de façon à ce que la valeur de l'usufruit soit une fraction de la pleine propriété inversement proportionnelle à l'âge de l'usufruitier, et d'autant plus forte que l'usufruitier sera plus jeune.

Ainsi, à 15 ans, l'usufruit vaudra les 7/10 de la propriété entière et la nue-propriété 3/10 ; à 39 ans, l'usufruit vaudra la 1/2 ; à 65 ans, les 2/10 seulement de la toute propriété (voir art. 13).

L'usufruit pour une durée fixe est évalué à 2/10 de la propriété entière pour chaque période de dix ans de durée et sans égard à l'âge de l'usufruitier. La nue-propriété aura toujours, même en ce cas, la valeur complémentaire, de telle sorte que cette valeur, ajoutée à celle de l'usufruit, donne un total égal à celle de la toute propriété. On trouve cette disposition injuste : il semble, en effet, qu'on aurait dû ne prendre cette évaluation à raison de 2/10 par période de dix ans, que comme un maximum; celle basée sur l'âge de l'usufruitier restant la règle toutes les fois qu'elle eût été inférieure à la première.

Dans le cas d'usufruit constitué sur plusieurs têtes, il est fait abstraction des usufruits secondaires ou éventuels et l'usufruit du titulaire actuel est évalué comme si les autres n'existaient pas et ne devaient jamais s'ouvrir (art. 13). Si l'usufruit éventuel vient à s'ouvrir, le nu-propriétaire aura droit à la resti-

tution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel (au cas où ce dernier serait moins âgé que le prédécédé).

6. — Il est remarquable que la loi nouvelle n'ait pas changé le mode de calcul pour la capitalisation des rentes viagères, il s'ensuivra que si le *de cujus* a légué, par exemple, à un étranger l'usufruit d'une somme de 100,000 francs, placée à 3 %, celui-ci ne paiera pas le même droit que le légataire d'une rente viagère de 3,000 francs. — Le légataire d'usufruit, âgé de 25 ans, paiera en effet (sur 6/10 de 10,000) 9,590 francs, et le légataire (sur $3,000 \times 10 = 30,000$) seulement 4,740 francs, moins de la moitié de l'impôt prélevé dans le premier cas.

Il y a là, dans la nouvelle loi, une inconséquence à faire disparaître et aussi une augmentation de produit à attendre.

7. — Enfin, quand l'usufruit se réunit à la propriété, soit par le décès de l'usufruitier, soit par l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit, il n'est dû aucun droit (art. 13, § III).

Dans l'économie de cette loi, l'impôt perçu pour la nue-propriété, soit sur le prix convenu (art. 13, § I[er]), soit sur l'évaluation déterminée d'après l'âge de l'usufruitier (art. 13, § II), atteint la valeur actuelle de cette nue-propriété, en tenant compte des probabilités de la réunion plus ou moins prochaine de l'usufruit.

Il n'en serait naturellement pas de même en cas de réunion anticipée, soit par l'effet d'une renonciation, soit à la suite d'une convention quelconque. Le

nu-propriétaire devrait alors acquitter l'impôt sur la valeur de l'usufruit au jour de la consolidation anticipée (1).

8. — Un député, M. Rose, voulait faire acquitter un droit au moment de l'extinction, même naturelle de l'usufruit : il prétendait que l'usufruit est un démembrement et non une charge de la propriété, et il estimait que si au moment du décès du pro-

(1) Cette conséquence appelle impérieusement l'édiction de mesures de surveillance sérieuses pour le recouvrement, sous peine de priver le Trésor de la rentrée de sommes très importantes. Ainsi, dans le cas de donation d'une somme d'argent sous réserve d'usufruit, la cessation de l'usufruit peut avoir lieu bien avant le terme présumé par une simple tradition manuelle. Pour les immeubles, si la réserve de l'usufruit a été fictive, ce qui arrivera souvent pour atténuer les droits, la surveillance de la réunion de la nue-propriété à l'usufruit pendant la vie de l'usufruitier sera facile, semble-t-il : le donataire peut avoir besoin d'aliéner, d'emprunter, etc... Dans la plupart des cas, malheureusement, l'Administration sera désarmée, car le pseudo-usufruitier, toujours de connivence avec le donataire, ne manquera pas d'intervenir à la convention pour agir conjointement avec lui. Bien mieux, pourquoi les notaires changeraient-ils quelque chose à l'habitude qu'ils ont prise dans certains pays, mais plus particulièrement le Midi, de s'abstenir d'indiquer dans les actes l'origine de propriété ? Dans ces conditions, rien ne révélant l'abandon tacite de l'usufruit au profit du propriétaire, il y a beaucoup de chances pour que le droit supplémentaire exigible soit perdu pour le Trésor. Il y a de pressantes réformes à faire de ce côté.

En sens contraire, l'usufruit légal ou testamentaire de l'époux survivant fait très souvent l'objet de renonciations notariées plus ou moins sincères et toujours révocables. Au moment de la déclaration de succession, le Trésor perd ainsi la différence entre le tarif entre époux et le tarif en ligne directe sur la valeur de l'usufruit en question. Il semble qu'on ne devrait accepter que la renonciation régulière au greffe après acceptation des nu-propriétaires, ce qui la rendrait définitive.

priétaire, on ne considère qu'une seule mutation pour le paiement de l'impôt, il faut reconnaître qu'au décès de l'usufruitier, il se produit pour le nu-propriétaire un véritable enrichissement, et il pensait qu'à cet enrichissement partiel, doit correspondre un droit de mutation partiel.

Nous trouvons plus juridique le système de la loi du 25 février, mais nous nous étonnons que le ministre des finances n'ait pas profité de la circonstance pour plaider la cause du Trésor, car il faut reconnaître que si vraiment il n'y pas mutation au sens strict, il y a enrichissement du nu-propriétaire, lequel enrichissement a pu arriver contre toutes les prévisions légales; c'est le cas du nu-propriétaire qui a payé les droits sur les 3/10 de la pleine propropriété et qui réunit, un an après, l'usufruit par suite de la mort de l'usufrutier.

9. — Certaines législations fixent la valeur de l'usufruit pour le paiement des droits, sans avoir égard à l'âge de l'usufruitier. — En Espagne, on évalue l'usufruit à 1/4 de la pleine propriété; dans le grand-duché de Bade, à 2/5; dans le grand-duché de Luxembourg, en Belgique, en Russie, dans les cantons d'Argovie, de Fribourg et de Schaffouse, à 1/2. Mais en Espagne et en Belgique, le nu-propriétaire n'acquitte l'impôt que lors de la consolidation de la toute propriété sur sa tête.

En Italie, l'usufruit constitué pour un temps indéterminé ou supérieur à dix ans, est estimé à 1/2 de la pleine propriété; lorsque l'usufruitier a plus de cinquante ans, la valeur est fixée à 1/4 seulement.

En Allemagne, tous les Etats, sauf le grand-duché

de Bade, calculent la valeur de l'usufruit viager d'après l'âge de l'usufruitier. Ce mode de procéder a été introduit en Alsace-Lorraine depuis 1889. C'est ainsi qu'aux termes de la loi du 17 juin 1900, que nous avons déjà citée à l'occasion des rentes viagères, la valeur de l'usufruit s'obtient en multipliant le montant annuel du droit de jouissance :

par 17	pour un usufruitier de	15 à 25 ans.
— 16	—	25 à 35 —
— 14	—	35 à 45 —
— 12	—	45 à 55 —
— 8 1/2	—	55 à 65 —
— 5	—	65 à 75 —
— 3	—	75 à 80 —
— 2	—	au-dessus de 80 ans.

Lorsqu'il s'agit d'un usufruit d'une durée déterminée, on capitalise le revenu de l'immeuble grevé au taux de 4 % pendant la durée de l'usufruit. Nous avons vu plus haut que ces dispositions étaient entièrement applicables aux rentes viagères.

En Prusse, lorsque l'usufruit s'éteint dans l'année qui suit la mutation, la valeur imposable est fixée seulement d'après la durée réelle de l'usufruit et l'excès de perception est restitué.

En Angleterre, les droits de succession sont, dans diverses hypothèses, établis d'après un calcul basé sur la valeur annuelle de la terre et sur l'âge de la personne à qui elle a été laissée et cela, non-seulement quand il s'agit de l'usufruit, mais même en ce qui concerne la propriété.

SECTION IV.

Contrôle de l'Évaluation.

1. — Nous avons vu comment s'évaluaient les biens assujettis à l'impôt. Mais il ne faut pas perdre de vue que si l'application de divers modes de capitalisation appartient à l'agent du fisc, le point de départ de ses calculs est l'œuvre du redevable qui fait la déclaration. Or, cette base serait bien souvent fausse si le redevable ne savait l'Administration entourée de moyens de vérifier l'exactitude de ses évaluations en revenu ou en capital.

Malgré la crainte légitime d'une découverte de l'agent du Trésor, les insuffisances d'évaluation forment dans notre système d'impôt la fissure par laquelle s'échappe la partie la plus considérable des revenus de l'Etat.

La manière dont est déclarée la plupart du temps les objets mobiliers dépendant des successions, constitue un véritable abus : il n'est pas rare de voir figurer, dans une succession opulente, un riche mobilier pour 1,000 ou 2,000 francs à peine, souvent même quelques centaines de francs. La loi du 21 juin 1875, dont nous avons déjà parlé, a bien déterminé une base inéluctable avec l'inventaire et la vente mobilière, mais à défaut de l'un et de l'autre, ce qui est l'immense majorité des cas, l'Administration se trouve à la discrétion des déclarations dérisoires des parties.

2. — D'un côté, en effet, l'Administration ne peut invoquer, parmi les preuves du droit commun (en raison de dispositions interprétés, il faut le reconnaître, d'une manière fort sage par la jurisprudence), que celles dont l'emploi se plie aux exigences de l'instruction par écrit. De ce nombre, sont la preuve littérale, les présomptions et l'aveu, à condition qu'il ait été consigné par écrit.

Par une conséquence nécessaire de cette interprétation, la Cour de cassation a été amenée à considérer comme prohibée l'usage de la preuve testimoniale et du serment.

D'un autre côté, on ne peut pas obliger les redevables à recevoir les agents du fisc chez eux pour qu'ils fassent eux-mêmes un inventaire inquisitorial, comme au temps d'Appius Claudius; aussi, la loi du 22 frimaire, toujours en vigueur dans son principe, a-t-elle éliminé l'expertise pour les meubles. L'art. 11 de la loi du 25 février 1901 a cependant admis une exception pour les fonds de commerce, mais c'est la seule et il faut remarquer qu'une clientèle et qu'un matériel sont des choses relativement faciles à apprécier sans enquête vexatoire, car le commerçant vit de publicité.

3. — Dans ces conditions, nous croyons que la loi du 25 février a trouvé contre la fraude un moyen fort expédient, en déclarant (art. 11) que la valeur des biens meubles ne pourra être inférieure à 33 % du chiffre pour lequel ils sont assurés contre l'incendie par la police en cours au décès et datant au moins de cinq ans. Cette présomption pourra d'ailleurs être combattue par la preuve contraire ; de telle

sorte que les héritiers seront admis à prouver que la police a été résiliée ou qu'un avenant l'a réduite.

Cette règle ne pourra jamais être invoquée s'il s'agit de « récoltes de bestiaux ou de marchandises ». Pourquoi? Nous ne le saurions dire. Est-ce pour éviter un poids excessif de l'impôt sur la tête du propriétaire agricole? Mais neuf fois sur dix, les récoltes et les bestiaux sont considérés comme immeubles par destination et compris dans l'évaluation du revenu global de l'exploitation agricole. Quant aux marchandises, il sera souvent facile de prouver qu'elles ont été vendues depuis l'assurance. En somme, on aurait pu très facilement soustraire à l'impôt une fraction importante des meubles dont il est question, mais il en serait resté une grande partie qui n'aurait pas pu y échapper, et justement, sur celle-là, il est très légitimement dû.

4. — Voilà pour les insuffisances mobilières. Mais en ce qui concerne les immeubles, nous demanderons encore pourquoi on a renoncé à utiliser les polices d'assurances. Les polices d'assurances sont fort nombreuses; tout le monde est assuré aujourd'hui. La police rurale même contient l'évaluation, non seulement du mobilier proprement dit et des récoltes probables, mais encore celle des immeubles bâtis. Dans les assurances, il y a surestimation du mobilier, mais les évaluations des immeubles représentant généralement le double du produit annuel. Cette base de revenu est aussi sûre qu'un bail. Déjà, la loi du 25 février a établi la présomption du mobilier basé sur la police; quel motif y aurait-il de ne pas user de la même présomption

pour le forfait de la récolte moyenne et la valeur des immeubles bâtis.

5. — La question du contrôle de l'évaluation de la propriété immobilière vaut bien que l'on s'en occupe, car de l'exactitude de la déclaration dépendra la rentrée de nombreux millions dans les caisses du Trésor. On a vu plus haut quelles difficultés entouraient la fixation de la base de perception; si l'on écarte la valeur vénale comme trop incertaine, trop contingente, et si l'on admet la déclaration du revenu, comment contrôler la déclaration en revenu, à défaut de bail ou de forfait légal ?

Actuellement, on pose au contribuable la question suivante : combien loueriez-vous votre immeuble? Or, si l'on s'adresse au propriétaire exploitant qui n'a pas l'intention de louer, ou seulement au propriétaire qui cherche, mais ne trouve pas de locataire, comment vérifier la sincérité de son estimation? L'agent du fisc ne se transporte pas sur place pour voir la nature du sol et la propriété du fonds; il se reporte aux mutations antérieures et il compare les revenus ou la valeur vénale au revenu capitalisé. Or, d'un côté, les revenus changent beaucoup ; on estime à 40 % la diminution du revenu depuis juin 1885 pour une grande partie des immeubles ruraux en France ; d'autre part, c'est avec la plus extrême réserve que l'on doit se servir de la valeur vénale pour y comparer le revenu. On compare le plus souvent la valeur locative de l'immeuble avec celle des immeubles voisins. Or, ce mode de comparaison est bien délicat, car s'il est assez facile d'évaluer la rente du sol pour une maison ou un champ, il est

difficile d'en évaluer la plus-value que lui donne l'industrie ou le travail du propriétaire.

6. — En cas de contestation, l'Administration demande l'expertise ; or, l'expertise entraîne une procédure longue et coûteuse où elle ne s'engage que lorsqu'elle est absolument sûre de la fraude et qu'il s'agit du recouvrement de droits importants. Aussi, les notaires qui n'ignorent pas ces détails conseillent toujours à leurs clients d'atténuer leurs revenus immobiliers d'un tiers au moins. Que si l'Administration réclame, le mot d'ordre est d'opposer la force d'inertie; la crainte d'une résistance arrêtera souvent les agents du Trésor. Le calcul du notaire n'est que trop vrai bien souvent. Que de millions échappent ainsi au fisc tous les ans!

7. — A cet égard, nous ne pouvons pas nous empêcher d'admirer la sagesse des lois allemandes, et en particulier de la loi qui régit l'Alsace-Lorraine depuis deux ans (loi du 17 juin 1900).

L'article 30 dit que si l'Administration fiscale estime que les données relatives à la valeur du capital ou aux revenus sont inexactes, la personne redevable de l'impôt est autorisée à demander une expertise comme en France. Seulement, on voit que ce n'est plus l'Administration qui réclame l'expertise, c'est le redevable : Si une demande de ce genre n'est pas faite, les autorités fiscales sont autorisées à établir elles-mêmes ces valeurs et à percevoir l'impôt. L'administration est donc présumée, à l'aide de la déclaration présentée et de ses moyens d'investigations propres, — pouvoir se faire une opinion très

exacte de la valeur imposable. Il appartient au redevable de prouver le contraire.

8. — Il est vrai que l'organisation administrative en Alsace-Lorraine permet la centralisation entre les mains du directeur des douanes et des contributions indirectes à Strasbourg de tous les renseignements, quels qu'ils soient, concernant la fortune des propriétaires ou de l'un des habitants de l'Alsace-Lorraine. Ces renseignements sont communiqués au receveur de l'Enregistrement du domicile qui crée à son bureau le casier financier de toute personne qui y possède des biens. Ce système donne d'excellents résultats en ce qui concerne le contrôle de la déclaration des biens meubles et aussi des dettes qui ont été déduites.

D'autre part, les livres fonciers mis au courant au jour le jour pour l'impôt foncier, fournissent une base à peu près irréprochable pour l'impôt des successions immobilières.

Du reste, les déclarations sont généralement présentées par les notaires, et la loi du 12 juin 1889 établit la responsabilité des mandataires ou représentants des successibles, mais lorsque ce représentant est un notaire, cette disposition atteint une force singulière, car les notaires, officiers ministériels comme en France, sont surtout des fonctionnaires publics, nommés par l'empereur et révocables *ad nutum*, et si l'on apprenait qu'un notaire s'était livré à une fraude, si minime fût-elle, il serait immédiatement révoqué.

9. — Pourquoi ne pas appliquer ces mesures à notre pays ? Il faudrait assurément les concevoir

dans un sens moins inquisitorial qu'en Alsace, mais l'expertise à la requête du redevable, la création des livres fonciers, le contrôle sévère des actes de notaires, ne seraient-ce pas autant de réformes utiles et urgentes à étudier?

On se plaindra peut-être des vexations que causera peut-être la main-mise du fisc. Assurément, il vaudrait mieux l'éviter, mais les contribuables devraient s'abstenir de se livrer à la fraude, et surtout MM. les Notaires, qui la leur enseignent, quant par hasard, ils l'ignorent.

Et après tout, ne vaût-il pas mieux assurer la stricte application des lois existantes que d'en faire d'autres pour créer de nouveaux impôts.

Et enfin, si l'on se décide à adopter l'impôt sur le revenu, ne serait-il pas indispensable d'avoir, comme en Alsace, un casier financier exact de chaque individu, et au cas particulier du revenu foncier, ne sera-t-il pas de toute nécessité d'avoir des livres fonciers exacts, sinon à force probante. Nous renverrons encore à cet égard au projet de M. Chastenet, qui nous paraît le principe indispensable de toute modification de notre système d'impôt ou de notre régime hypothécaire.

DEUXIÈME PARTIE

Délais - Tarifs - Recouvrement

CHAPITRE Ier

Des délais de Paiement de l'Impôt.

SOMMAIRE

1. A Rome. — 2. Ancien droit. — 3. Loi du 22 frimaire an VII. — 4. Exceptions : absents, dons et legs aux établissements publics. — 5. Biens rentrés dans l'hérédité. — 6. Legs soumis à une condition suspensive. — 7. Usufruit. — 8. Sanction. — 9. Critique. — 10. Etats-Unis. — 11. Angleterre. — 12. Alsace-Lorraine. — 13. Italie.

1. — Il n'y avait pas à Rome de délai proprement dit imparti aux héritiers pour acquitter la *vicesima*. Aussitôt le testament ouvert et l'envoi en possession accordé, ou s'il s'agissait d'une succession *ab instat*, aussitôt après la *bonorum possessio* prétorienne, le droit de mutation devenait exigible. De ce qu'il n'y avait pas de délai fatal, il s'ensuit qu'il n'y avait pas de peine pour le retard apporté au paiement. La seule pénalité qui fut édictée à propos de la vicesima, était très probablement appliquée dans le cas où l'héritier aurait contesté l'exigibilité du droit, et aurait été condamné à l'acquitter. D'après un rescrit adressé

par Caracalla aux procuratores, le citoyen condamné pour n'avoir pas exécuté à temps la volonté de l'empereur, devait payer les intérêts du montant de sa condamnation, à raison de 12 %.

Or, le testament devait être ouvert dans les 3 ou 5 jours *(intra triduum vel quinque dies)* du décès, mais il est à croire que l'envoi en possession devait être également exigé, pour que l'impôt fût recouvrable ; l'héritier était obligé de demander cet envoi dans l'année, et on faisait droit à sa requête, sans s'occuper de la validité du testament. (Paul. Sentence III, v, § 16, 14 et IV, vi, § 3 et 4).

En l'absence de pénalités pour cause de retard, on en était réduit à avoir recours à des *délateurs*, qui faisaient connaître l'ouverture des successions et des testaments.

2. — En France, sous la féodalité, il n'est, à proprement parler, question d'aucun délai ni d'aucune pénalité pour le paiement du profit de rachat. Il est à croire que les différends se réglaient à dire d'expert, et que si le vassal se refusait de payer, le suzerain exerçait simplement la commise, la sanction devait être la guerre.

Sous la monarchie absolue, le centième denier devait être payé dans les 6 mois du décès, sous peine du triple droit.

3. — Enfin, la loi du 22 frimaire a conservé le même délai en cas de succession ouverte en France ; de 8 mois, si elle s'est ouverte en toute autre partie de l'Europe ; d'un an, quand le *de cujus* est décédé en Amérique ; de deux ans, si c'est en Afrique ou en Asie.

4. — Tel est du moins le principe, mais il y a un certain nombre de cas où le délai de 6 mois court d'une date postérieure au décès.

Il en est ainsi pour les décès des militaires et des absents. Le point de départ pour déclarer leur succession, est pris du jour de l'inscription sur les registres de l'état civil.

Pour les communes et les établissements publics qui ne peuvent accepter qu'avec l'autorisation de l'autorité supérieure, le délai court du jour de la notification de cette autorisation ; jusque là, l'héritier du legs pouvait, sous l'empire de la loi du 22 frimaire, être contraint au paiement des droits réglés d'après son degré de parenté ; après l'acceptation de l'établissement public, il y avait lieu au paiement d'un supplément. La loi du 25 février 1901 a atténué la rigueur de cette conséquence, en décidant qu'à l'égard de tous les biens légués aux départements et à tous les autres établissements publics ou d'utilité publique, le délai pour le droit de mutation par décès ne courra contre les héritiers ou légataires saisis de la succession, qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation d'accepter le legs, sans que le paiement des droits puisse être différé au-delà de deux ans, à compter du jour du décès.

5. — Les biens qui rentrent dans l'hérédité par l'annulation de la vente que le *de cujus* avait consentie, doivent faire l'objet d'une déclaration complémentaire dans les 6 mois de l'annulation.

Les héritiers subséquents appelés à la succession par la renonciation d'un héritier qui venait avant

eux, profitent d'un délai de 6 mois depuis la renonciation. D'autre part, l'héritier renonçant qui revient sur sa renonciation avant que d'autres aient accepté, jouit d'un nouveau délai de 6 mois à partir de son acceptation.

6. — Quant aux legs soumis à une condition suspensive, ils ne sont soumis à la nécessité de la déclaration que dans les 6 mois de la réalisation de la condition (ceci s'applique notamment aux usufruits dits successifs, dont les bénéficiaires sont appelés à profiter après le décès d'un premier usufruitier).

7. — On est allé plus loin. M. Gervaize, député, avait proposé que le paiement des droits dus par le nu-propriétaire, ne fût exigé que lorsque l'usufruit eût pris fin. Cette large mesure, qui est appliquée dans plusieurs pays voisins, n'a pas trouvé grâce devant le ministre des finances, en raison des difficultés du recouvrement.

8. — Tous ces délais sont de rigueur, et les tribunaux ne sauraient les prolonger ; cependant, dans des cas exceptionnels, le ministre des finances accorde certaines prorogations de délai, sur demande des héritiers.

La sanction qui frappe l'héritier n'ayant pas fait sa déclaration à temps et n'ayant pas obtenu du ministre la fixation d'un plus long délai, est l'obligation de payer, à titre d'amende, un « demi-droit en sus du droit qui sera dû pour la mutation... » (Art. 39 de la loi du 22 frimaire an VII).

9. — Nous trouvons ce délai de 6 mois bien trop court ; dans certains cas, l'héritier d'une grosse succession immobilière ou même mobilière est sou-

vent réduit à emprunter, à des conditions très onéreuses, des sommes énormes représentant quelquefois le montant de prix de baux ou de coupons de rentes destinés à être touchés à une échéance quelquefois très proche. Aussi, nous regrettons que l'amendement de M. le député Rose, tendant à accorder un délai de 10 mois pour le paiement de tout droit de succession supérieur à 6 %, n'ait pas subsisté dans la loi du 25 février, tel qu'il avait été adopté par la Chambre des Députés dans la séance du 22 novembre 1895.

10. — Il est remarquable que le délai de 6 mois est généralement admis dans presque tous les pays européens.

Dans les pays d'outre-mer, les délais sont souvent plus longs. — Au Canada, ils sont de 18 mois; si dans ce délai, les droits ne sont pas acquittés, ils produisent intérêt à 6 %, à compter du jour du décès.

Dans les Etats-Unis, les délais varient suivant les Etats : en Pensylvanie, les droits sont dus dans l'année qui suit le décès; s'ils sont payés dans les trois mois, le débiteur a droit à un escompte de 5 %. Si les droits ne sont pas payés dans l'année, ils produisent intérêt au taux de 12 %, à moins que le retard n'ait été rendu inévitable par le règlement de la succession, les intérêts ne sont alors que de 6 %. A New-York, quand les droits sont acquittés dans les 6 mois du décès, le débiteur a droit à un escompte de 5 %. S'ils ne sont pas payés dans les 18 mois, ils portent intérêt à 10 % du jour du décès, sauf le cas où la liquidation de la taxe aurait été

rendue impossible pour une cause indépendante de la volonté des débiteurs : dans ce cas, le taux de l'intérêt n'est que de 6 % jusqu'au jour où la cause du retard a cessé d'exister.

Au Connecticut, la taxe doit être payée dans l'année, sous peine de produire intérêt à 9 %.

11. — En Angleterre, le paiement des droits peut être effectué en huit termes semestriels. Le premier, exigible un an après l'ouverture de la succession, soit en quatre termes annuels : les trois premiers, de 1/8 ; le quatrième, de 5/8.

En Queensland, la loi frappe d'une pénalité de 5 % par mois le fait de n'avoir pas avisé les commissaires de l'ouverture d'une succession dès l'époque où les droits deviennent exigibles, et celui de ne les avoir pas acquittés dans les 21 jours qui suivent leur liquidation définitive.

12. — En Alsace-Lorraine, les héritiers, donataires et légataires sont tenus, dans les *six mois* qui suivront le décès, de faire leur déclaration.

Le directeur de l'enregistrement peut prolonger le délai moyennant caution, s'il le juge nécessaire.

Les *pénalités* sont à peu près les mêmes qu'en France avec, en plus, cette disposition très équitable de l'art. 34, § 4 : Si, en cas de succession non déclarée, des cas de force majeure peuvent être invoqués par l'intéressé, ou s'il parvient à démontrer que le retard qu'il a mis à acquitter l'impôt ne résulte pas de l'intention de s'y soustraire, il sera prononcé contre lui, au lieu de la peine prévue, une amende qui pourra s'élever jusqu'à 150 marks.

13. — En Italie, l'héritier a un délai de quatre

mois pour déposer entre les agents du fisc le détail des biens qu'il recueille ; or, il n'est tenu du paiement des droits que le sixième mois ; dans l'intervalle, il peut redresser les erreurs qu'il a pu faire et les agents du fisc peuvent même lui relever des omissions sans pénalité.

CHAPITRE II

Tarifs.

SECTION I^re^. — Proportionnalité ou Progression.

§ **1**. — *Histoire.*

1. Athènes. — 2. Rome. — 3. Moyen-Age. — 4. La doctrine au XVIII^me^ et au XIX^me^ siècle.

§ **2**. — *Principe d'une taxe progressive.*

A). — Principe de la justice sociale.

a). — Théorie du sacrifice. — 1. Exposé et fondement juridique. — 2. Réfutation de l'argument tiré de l'habitude.

b). — Théorie de la jouissance. — 1. Les riches ne profitent pas individuellement plus que les pauvres de la protection de l'Etat. — 2. L'impôt progressif limité raisonnablement n'est pas destructeur des fortunes.

B). — Théorie de l'utilité sociale.

1. L'impôt progressif limité (= progressionnel) n'est pas arbitraire, bien que peu mathématique. — 2. L'impôt progressif amène l'ingérence de l'Etat dans les affaires privées. — 3. Il contrarie l'accroissement de la richesse privée et publique. — 4. Il encourage la fraude et amène le déficit.

C). — La progression et l'impôt unique sur le revenu.

§ **3**. — *Application à l'Impôt des Successions.*

1. Facilité de l'assiette. — 2. Correction de l'insuffisance ou de l'exagération des autres taxes. — 3. Loi du 25 février 1901. — 4. Conséquences.

§ **4**. — *Etranger.*

SECTION II. — Parenté.

§ 1. — *De la parenté en général.*

1. La parenté considérée comme une base de la progression de l'impôt. — 2. Théorie de la préférence ou du *condominium*. — 3. Point de départ de l'assimilation (pour l'impôt) des parents éloignés aux personnes non parentes. — 4. Régime de 1901. — 5. Déshérences.

§ 2. — *Rapports de la parenté et du fisc à Rome (et dans l'ancien droit français).*

1. Droits spéciaux sur les hérédités. — 2. Lois caducaires. 3.— Exemption des proches parents. — 4 et 5. Parenté résultant du *matrimonium non justum*. — 6. Droits de relief. — 7. Centième denier.

SECTION III. — Droit Positif.

1. Tarifs en Egypte, à Rome et au Moyen-Age. — 2. Centième denier. — 3. Régime de 1790 à 1901. — 4. Tarifs à l'étranger. — 5 et 6. Principe de la progression du tarif de 1901. — 7. Comparaison des progressions françaises et étrangères. — 8. Tableau des tarifs comparés. — 9. Tarifs des notaires.

SECTION Ire

Proportionnalité ou Progression.

On a indiqué sur quelles bases l'impôt paraissait devoir être perçu et quels délais de paiement il convenait de donner à l'héritier, il s'agit maintenant de se livrer à une recherche plus délicate encore ; il faut, en effet, étudier quels seront le taux et la limite de l'impôt.

Le principe d'un impôt progressif part de cette idée que les charges doivent être réparties dans un

Etat, de manière à faire peser sur chacun des contribuables un sacrifice égal, c'est ce qu'on peut appeler le principe subjectif de la répartition de l'impôt.

A ce principe, est opposé celui de la proportionnalité qui a pour base et prend pour mesure le degré de la protection donnée par l'Etat à la personne et à la fortune du contribuable. D'après cette théorie, l'impôt doit être considéré, tantôt comme une prime d'assurances, tantôt comme le prix de services d'utilité commune et doit être réparti entre les citoyens au prorata des profits que chacun d'eux retire de l'Etat.

§ 1^er^. — Historique.

1. — Dans l'antiquité, la quotité des impôts était réglée suivant les besoins de l'Etat et presque toujours le tarif était proportionnel comme étant le plus simple à concevoir et à appliquer. Cependant, à Athènes, existait un impôt sur le revenu, gradué d'après une certaine progression ; c'est ainsi que le πενταχοσιομεδιμνος était immatriculé sur le cadastre pour toute sa fortune foncière, le chevalier, pour les 5/6, et le zeugite, pour les 5/9 seulement (Worms, *Exposé de la Science des Finances*, p. 275).

Ce mode d'impôt établi par Solon, tout en assurant aux citoyens les moyens nécessaires à l'existence, avait le but de les engager à accepter une égalité faite de renoncement au bien-être matériel et à mépriser la richesse et le luxe.

2.— Les Romains, qui firent cependant tant d'emprunts aux coutumes et à la civilisation de la Grèce, n'adoptèrent pas en général le système de ses

impôts. Leurs principales contributions, le *tributum*, le *vectigal*, et aussi sans doute la *vicesima lex hereditatum*, étaient soumis aux règles de la proportionnalité. Dans la période du droit féodal, le droit de relief ou de rachat équivalait à une année du revenu des biens compris dans le fief ; l'impôt était alors strictement proportionnel.

3. *Moyen-Age*. — Dans notre ancien droit, au contraire, on trouve des traces nombreuses d'une progression ou plutôt d'une rétrogression : c'est ainsi que le droit de contrôle était proportionnel jusqu'à une valeur imposable de 10,000 livres et progressif au-dessus de cette somme, mais progressif à rebours ; la quotité du droit, au lieu d'augmenter, diminue, puisque les droits de contrôle s'élevaient à 0,50 % jusqu'à 10,000 livres, et au-dessus de cette somme, à 0,10 % seulement.

Sous la période intermédiaire, l'impôt de mutation par décès, créé par la loi des 5-19 décembre 1790, en remplacement des anciennes taxes seigneuriales et royales, resta proportionnel ; seulement, cette loi établit une graduation d'après le degré de parenté.

4. — La cause de l'impôt progressif avait cependant trouvé de nombreux défenseurs pendant toute la durée du XVIII^e^ siècle : tous les écrivains marquants, tous les économistes de l'époque ont examiné, tourné et retourné la question sans qu'il en soit résulté de conséquence pratique dans notre pays; ce sont : Montesquieu, J.-J. Rousseau, dans son discours sur l'Economie politique, Bernardin de Saint-Pierre, Condorcet, Adam Smith. Ce dernier déclare « qu'il n'est pas hors de raison » que les riches contri-

buent aux dépenses de l'Etat, non seulement en proportion de leur revenu, mais encore au-delà de cette proportion (*Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, 1776). — On peut citer encore le financier Montyon (1760), dans son livre sur l'Influence des diverses espèces d'impôts sur la moralité et l'activité des peuples; Jollivet, dans son livre sur l'Impôt progressif et le morcellement des patrimoines (1793); Mirabeau, dans sa théorie de l'Impôt, ouvrage paru en 1760, qui fit incarcérer son auteur à la Bastille.

En sens inverse, d'ailleurs, il faudrait mentionner vers cette époque un rapport contre l'impôt progressif de Dauchy au conseil des Cinq-Cents (10 frimaire an IV). L'impôt progressif ne demeura pas seulement à l'état de théorie, au XVIII^e^ siècle ; il se vit adopter d'une manière générale ou restreinte par différentes législations. En 1742, impôt progressif sur le revenu en Saxe ; en 1790, en Autriche, impôt des classes, (klassensteuer), Pays-Bas, Bade, 1815. Income tax en Angleterre, 1798 : tous impôts sur les loyers.

En France même, l'Assemblée Constituante (18 janvier 1791) établit un impôt progressif sur les loyers. Ce système n'a pas été maintenu, mais son application se trouve dans la loi du 21 avril 1832.

En 1793, la Convention adoptait, sur la proposition de Barrère, le principe même de l'application de l'impôt progressif en ordonnant qu'il fût établi un impôt gradué et progressif sur les valeurs tant foncières que mobilières : cette décision fut rapportée peu après.

De nos jours, J.-B. Say déclare que l'impôt progressif est le seul équitable (*Traité d'économie politique*, 1803. Rossi (*Traité des finances*, p. 67) et Joseph Garnier, sont les premiers à concevoir une limite à cet impôt. Garnier lui donne le nom de progressionnel.

Stuart Mill, tout en répudiant l'impôt progressif, appliqué d'une façon générale, l'admet quand il s'agit des droits sur les successions et préconise l'exemption des taxes sur le revenu nécessaire à l'existence. Mme Clémence Royer l'admet aussi dans le cas particulier où le « présent doit réparer un héritage d'iniquité légué par le passé ». Enfin, M. Worms, dans son exposé élémentaire et critique de la science des finances, semble pencher définitivement vers une progression modérée.

A côté de partisans, nous trouvons aussi des adversaires de la taxe progressive, plus nombreux même que les premiers. Ce sont notamment M. de Corcelle (*Revue des Deux-Mondes*, 1er avril 1833), M. du Puynode, dans son ouvrage sur *la Monnaie, le crédit public et l'impôt*, t. II, p. 93 et suiv., MM. de Molinari et Fonteyromd (collection des principaux économistes), les allemands Wagner et Rau, M. Scialoja (*Principes d'économie sociale*), M. Baudrillart, *Manuel d'Economie politique*, Paris, 1857, p. 469, et surtout M. V. de Parieu et Leroy-Beaulieu, M. Hauriou, professeur à la Faculté de droit de Toulouse, dans son *Précis de droit administratif*.

§ 2. — Principe d'une taxe progressive en général.

Tandis que l'impôt proportionnel demande une part d'impôt proportionnelle aux valeurs ou revenus, l'impôt progressif demande aux citoyens une quote-part de plus en plus forte, à mesure que les revenus augmentent. Suivant l'expression de M. Leroy-Beaulieu, « le diviseur est alors variable et croît à mesure que s'élève le revenu individuel qui joue le rôle de dividende ».

A) *Principe de la justice sociale*

a) Théorie du sacrifice

1. — Le principe même de l'impôt progressif repose sur la doctrine de l'égalité des sacrifices fondée sur la notion élargie de l'Etat et l'idée de solidarité nationale. Si l'on admet que l'Etat représente la masse des citoyens en vue de procurer à chacun d'entre eux une somme de bien-être auquel il ne pourrait aspirer sans son intervention, on doit également reconnaître qu'il doit montrer une sollicitude d'autant plus grande pour les déshérités qu'il est plus difficile à ces derniers de satisfaire leurs besoins par leurs propres forces. L'Etat ne doit pas être seulement le protecteur de fortunes, il doit surtout venir en aide à l'individu. Il y a à ceci une raison de droit : tandis qu'autrefois, le possesseur d'un patrimoine était privilégié et jouissait de droits

politiques étendus en raison même de la nature et de l'importance de sa propriété, les législations modernes, prenant le contre-pied de ce système, reconnaissent des droits politiquement égaux à tous les citoyens pris comme hommes et non comme détenteurs de biens. Or, les individus dépourvus de richesse et n'ayant que le nécessaire forment incontestablement la majorité : ils ont donc droit à une sollicitude plus grande de la part de l'Etat dans les pays où on regarde la loi des majorités comme la seule possible et équitable.

L'intervention de l'Etat en leur faveur doit du reste s'arrêter, nous le reconnaissons, là où il aurait une violation de principe de liberté ou de propriété.

Mais si l'intervention de l'Etat ne peut dépasser une certaine mesure, doit-elle maintenir l'égalité des services faits par chacun, en vue de la chose commune et empêcher que le plus grand nombre, qui devrait être privilégié, ne soit au contraire lésé par le système des impôts? On ne saurait admettre qu'il dût en être autrement, sans reconnaître alors que les principes si peu contestés de l'égalité politique et de la loi des majorités ne produisent guère de résultats effectifs en faveur de ceux qui sont intéressés à leur maintien.

Le critérium de l'impôt progressif, tiré de l'égalité des sacrifices devant l'impôt, n'est donc pas dépourvu de toute base juridique et raisonnable. Plusieurs économistes la lui contestent cependant, entre autres, M. Deheselle, économiste belge qui, en 1862 (voir *Annales de l'Association,* Congrès de Bruxelles, 1 vol., p. 384 et suiv.), disait sur ce sujet: Resterons-

nous toujours esclaves de l'axiome trompeur que l'impôt est dû suivant les facultés de chacun ? Voilà un boulanger : s'informe-t-il de la fortune, des facultés de son client pour savoir à quel prix il lui vendra son pain ? Non, millionnaire et pauvre l'obtiennent au même prix. L'Etat a-t-il à s'inquiéter de la fortune, des facultés des citoyens, ses clients ? Non, pas davantage. L'argument de M. Deheselle, reproduit par M. Paul Leroy-Beaulieu, repose sur une comparaison et celle-ci ne prouve rien. En effet, pourquoi le boulanger ne fait-il pas de distinction entre ses clients ? D'abord, c'est parce qu'il n'est pas toujours à même de connaître leur fortune ; en deuxième lieu, c'est parce que la libre concurrence lui ferait trouver un obstacle à ce projet.

Mais ne voyons-nous pas fréquemment un fait contraire se produire dans les relations des médecins et des avocats avec leurs clients. En général, le taux des consultations, des opérations, des plaidoiries est gradué suivant la fortune présumée ou connue du client.

D'ailleurs, l'Etat ne peut pas être assimilé à un simple fournisseur, il a un rôle moral plus élevé, il est l'âme de la population qu'il incarne et comme tel, il doit, sans sortir des limites de ses attributions, rechercher la justice, l'équité dans toute répartition.

2. — On parle encore d'habitude. Est-ce que les populations s'habituent, aussi bien qu'on le dit, à cet état de choses ? Il y a actuellement une tendance de la part des intéressés (et ils sont nombreux) à réclamer l'application du principe de l'égalité des sacrifices de chacun envers l'Etat : n'y aurait-il pas

imprudence à opposer des fins de non-recevoir à ces revendications qui présentent réellement un caractère de justice? Ne pourrait-on pas prédire, avec Georges Canning, que ceux qui sont contraires à toute amélioration, parce qu'elle est une nouveauté, pourraient bien s'exposer à subir des nouveautés qui ne sont pas des améliorations.

b). — Théorie de la jouissance

1. — Elle consiste à envisager les individus uniquement comme détenteurs des fortunes, et l'Etat, comme le protecteur, l'assureur des biens des particuliers, on en déduit cette conséquence que chaque propriétaire doit alors payer une taxe strictement proportionnelle au montant de son capital assuré.

Nous avons dit comment nous repoussions cette théorie, en tant qu'elle s'appliquait à l'impôt en général. Au cas particulier de l'impôt progressif, ceux qui la soutiennent, la défendent ainsi; l'impôt étant la rémunération d'*un service*, doit représenter un service rendu ; si donc l'Etat rend des services progressivement grands aux riches, la taxe progressive est équitable; si non, elle est mauvaise. Or, ajoutent-ils, l'Etat rend proportionnellement plus de services aux classes pauvres qu'aux classes riches; donc, l'impôt progressif ne vaut rien.

Mais si l'Etat rend proportionnellement plus de services aux pauvres qu'aux riches, il faudrait en conclure l'établissement d'une progression au rebours proportionnement plus élevée sur les petits revenus que sur les grands. Or, personne, parmi les économistes qui ont soutenu la thèse en question, n'a osé

tirer cette conséquence pourtant naturelle. On a été probablement effrayé par la masse énorme de taxes que les petits revenus auraient eu alors à supporter et l'on n'a pas voulu s'écarter dans une telle mesure du principe pourtant combattu de l'égalité des sacrifices.

Cependant, il ne nous semble pas que l'Etat rende proportionnellement plus de services aux classes humbles qu'aux citoyens fortunés, surtout si l'on prend chacun d'eux en particulier. En ce qui concerne les services de sécurité générale intérieure ou extérieure, on peut émettre cette opinion qu'ils profitent surtout aux possesseurs de grosses fortunes, exposés par leur richesse même, à des tentations de pillage de la part soit des autres citoyens, soit des étrangers envahisseurs. On pourrait en dire autant des dépenses faites par l'Etat comme entrepreneur de travaux publics, et par là, favorisant les entreprises commerciales. Toutes ces dépenses profitent surtout aux détenteurs de capitaux importants. En résumé, exception faite toutefois pour les services d'assistance publique, il nous paraît que les classes aisées profitent bien plus que les classes pauvres de l'intervention de l'Etat.

Quand il s'agit des dépenses publiques pour le luxe et l'agrément, suivant la remarque de M. Joseph Garnier, ne semble-t-il pas légitime que le riche ou l'homme aisé paient plus largement que le pauvre, que le citadin paie plus que le campagnard ? que celui qui habite une belle rue percée à grand frais, paie plus que celui qui loge dans une petite rue obscure, tortueuse et mal pavée ?

2. — Autre argument. Par l'impôt progressif, on supprime partiellement le droit de propriété, on enlève par coercition une partie de la propriété. C'est un impôt spoliateur, tendant à la destruction des propriétés, à leur absorption par l'Etat, au nivellement des conditions.

Cette objection serait fondée si la progression était rapide et illimitée, mais n'oublions pas que, d'après son principe même, l'impôt progressif repose sur la théorie de l'égalité des sacrifices. Ce serait aller à l'encontre de ce principe et retomber dans une inégalité en sens inverse que d'établir une progression destructive des fortunes. Aussi, à part quelques communistes rêveurs, ne trouve-t-on pas d'écrivains ou de législateurs partisans d'une progression illimitée. « Le seul impôt progressif rationnel et sérieux, dit J. Garnier, ne s'accroît pas indéfiniment, il s'arrête à une limite modérée et se perçoit en vertu d'un tarif de droits lentement progressif et sans pouvoir dépasser une *partie restreinte du revenu* (1) ». D'ailleurs, il en est de l'impôt proportionnel comme de l'impôt progressif, il doit toujours être modéré ; sans quoi, le résultat de la taxe serait toujours de provoquer l'expropriation partielle ou totale des contribuables assujettis.

B). — *Reproches adressées à l'impôt progressif relativement aux considérations d'utilité.*

1. — L'impôt progressif ne peut être établi d'une façon mathématique; ne reposant sur aucune

(1) Joseph Garnier. *Traité des finances*, p. 67.

base exacte, il serait toujours variable et à la merci des caprices d'un législateur; « l'impôt proportionnel, au contraire, porte en soi-même une garantie permanente qui est son essence; il contient une règle immuable à laquelle on ne peut faire violence sans détruire la nature même de cet impôt (Leroy-Beaulieu) ». Il y a là, nous semble-t-il, une exagération. L'impôt progressionnel (1) ne peut être établi d'après un système d'une précision mathématique. On peut toujours fixer une progression rigoureuse dans les quotes-parts que les fortunes doivent à l'impôt. Seulement, le calcul sera peut-être un peu plus compliqué, s'il s'agit de l'impôt progressionnel limité, que s'il s'agit de la taxe progressive illimitée.

Est-il d'ailleurs absolument nécessaire que tout impôt offre des caractères d'une précision mathématique? Ne peut-il pas être juste et opportun sans être uniforme? L'étude de l'impôt fait partie de l'économie politique. Or, cette science est avant tout une science morale, qui ne doit pas apporter seulement, dans les recherches relatives aux problèmes qu'elle comporte, une méthode de déduction rigoureuse et tranchante, mais qui doit avant tout se livrer à une observation pratique des faits, pour en déduire les conséquences générales d'utilité et de justice sociales. On objecte que l'adoption de pareille méthode d'impôts engendre l'arbitraire, qu'il en est ainsi, notamment, quand il s'agit de l'impôt progres-

(1) On lui donne quelquefois ce nom de progressionnel pour éviter qu'on le confonde avec tout système fondé sur une progression mathématique.

sionnel. Or, ce principe repose sur deux bases : la proportionnalité des sacrifices et la modération de l'imposition des petites bourses. Que son application donne lieu à des erreurs de détails, nous ne le nierons pas ; mais n'en est-il pas de même pour l'impôt proportionnel, et enfin qu'est-ce qui empêche le législateur de faire varier arbitrairement l'assiette et le tarif de l'impôt proportionnel. Il n'est besoin que de consulter les faits de l'histoire pour trouver la réponse,

2. — On dit que l'Etat qui mettra en vigueur une taxe proportionnelle, dépassera les limites de son rôle pour s'ingérer dans les fortunes des particuliers et essayer de détruire, dans une certaine mesure, les inégalités qui existent entre elles. De là à vouloir tout régler, tout niveler, il n'y a qu'un pas, le socialisme profitera de ce précédent pour réclamer l'immixtion du gouvernement dans toutes les affaires privées.

A cela, on répond que la progression doit être très modérée. On est loin de penser à supprimer les grandes fortunes. D'ailleurs, à tout prendre, dans le système que nous défendons, on ne donne pas à l'Etat d'autres rôles que celui qui lui est universellement attribué, savoir : le soin de régler la participation de tous les citoyens aux charges communes. Pour arriver à ce résultat, on prend pour base de la juste imposition, l'égalité des services contributoires de chacun. En quoi outrepasse-t-il ses droits et comment peut-on lui reprocher, à ce propos, son immixtion dans les affaires d'intérêt privé ?

On dit que l'impôt progressif empêchera l'épargne

et découragera les entreprises : il serait bien inutile de chercher à devenir de plus en plus riche : mieux vaut consommer à sa plus grande commodité que de travailler pour le fisc.

Nous répondrons encore qu'une progression limitée ne peut pas engendrer ces conséquences. Supposons un système qui ne puisse pas retrancher plus de 5/12 de la valeur imposable, quel que soit son élévation (et on remarquera que cette fraction est déjà considérable). Au possesseur d'une somme de 300,000 fr. de rente, si le fisc absorbe 125,000 fr., il restera 175,000 fr. net. Mais ce riche citoyen n'aura-t-il pas, malgré cela, un avantage certain à épargner pour arriver à acquérir 500,000 fr. de revenu. A 500,000 fr., la progression, limitée toujours au même taux, lui enlèverait 208,000 fr. environ; il lui resterait donc 292,000 fr., soit 117,000 fr. de plus qu'il ne possédait précédemment. Cela constitue, semble-t-il, un bénéfice suffisamment encourageant.

4. — On dit encore, en admettant que cette taxe soit équitable et qu'elle ne vienne pas à l'encontre de la prospérité économique du pays, qu'elle n'en reste pas moins un encouragement à la fraude ; car, plus l'impôt est lourd, plus la matière imposable se dérobe, et les grosses fortunes ont bien des moyens de se mettre, en partie du moins, hors des atteintes du fisc.

D'autre part, les grands revenus ne sont pas les plus nombreux ; s'ils réussissent à se dissimuler, que restera-t-il pour l'impôt ? Des statistiques dressées en 1879, en Prusse et en Angleterre, ont montré qu'en Prusse les personnes ayant plus de 6,000 fr.

de rente ne représentent que 14 % du revenu total de la nation ; celles qui ont plus de 20,000 fr., représentent 6 % du revenu ; enfin, 735 contribuables ont plus de 100,000 fr., soit 1 1/2 %. En Angleterre, on a trouvé, pour les revenus commerciaux et industriels, 908 contribuables ayant des revenus de 250,000 fr. et au-dessus, 77 contribuables dont le revenu dépasse 125,000 fr.

Aussi, Proudhon a-t-il qualifié l'impôt progressif de « bilboquet pour amuser le peuple », et la formule a été longtemps de mise chaque fois qu'il était question de cet impôt dans les assemblées politiques.

Là encore, il est facile de répondre que les fuites se produisent aussi bien sous un régime d'impôt proportionnel, si cet impôt est trop lourd, et nous ne soutenons la progression que si elle est modérée.

Ensuite, n'est-il pas équitable, justement parce que les petites fortunes ne peuvent généralement dissimuler leur actif, que l'on augmente l'impôt sur les parts des riches qui ne sont jamais atteintes que partiellement ?

5. — En France, il a fallu des efforts inouïs aux promoteurs du système de la progression pour en faire admettre le principe par les assemblées parlementaires par crainte de le voir servir de sauf-conduit à l'impôt sur le revenu. S'il devait en être ainsi, nous ne saurions admettre, dans nos lois du moins, le principe que nous défendons, car nous sommes loin d'être partisan de l'impôt *unique* sur le revenu. Nous croyons que dans ces conditions, une partie des critiques que nous venons d'exposer ne seraient pas si facilement réfutables, car nous pensons que l'im-

pôt unique sur le revenu global sera toujours insuffisant dans son rendement en raison de son taux élevé et à cause de la difficulté inhérente à son établissement dans un pays où les charges sont considérables et où il est par avance voué à l'impopularité.

Hormis ce cas, le principe d'une progression raisonnable paraît devoir être la base de tout système d'impôt qui prétend s'établir sur des assises équitables.

C'est ainsi que nous admettrions parfaitement l'impôt progressif sur certains revenus ou même un impôt peu élevé sur le revenu global pour remplacer par exemple l'impôt des portes et fenêtres et la contribution personnelle mobilière, depuis longtemps passés, dans la pratique, à l'état d'impôt sur le revenu apparent.

A plus forte raison, doit-on l'adopter pour le droit de mutation par décès. Il ne faut juger d'un principe d'impôt, non sur ses résultats relativement à une taxe déterminée, mais sur toutes les taxes du système budgétaire, car ces taxes se corrigent les unes les autres ; c'est le seul avantage de leur multiplicité. Au cas particulier de l'impôt des successions, nous rappelons que leur produit n'entre que pour 200 millions sur un budget de 3 milliards 1/2.

§ 3. — L'Impôt progressionnel considéré dans son application aux droits de mutation par décès.

1.— L'impôt des successions, se percevant sur l'accroissement des richesses dont profite le contribuable,

n'est-ce pas là une base commode et sûre pour déterminer la progression, et si l'on ajoute que pour établir cette assiette qu'il n'est nul besoin de recourir à un système inquisitorial, ne peut-on pas présumer, avec raison, qu'une tentative de ce genre sera moins impopulaire et plus productive, appliquée à cet impôt qu'à tout autre ?

Nous avons développé plus haut les raisons qui militaient en faveur de l'impôt progressionnel, au point de vue de sa justice et de son utilité. Nous nous sommes arrêtés seulement devant l'impossibilité qu'il y avait à l'appliquer, d'une façon générale, sans recourir à une taxe unique sur le revenu, que nous avons répudiée.

2. — Mais ici, cet obstacle disparaît. Il n'est plus question d'une progression établie d'une manière générale, mais, tout au contraire, spéciale, tendant peut-être même, en réalité, à rétablir le niveau proportionnel dans l'imposition des ressources, en allégeant les petites fortunes et en les dédommageant ainsi de la charge proportionnellement trop forte qui leur est imposée du chef des impôts de consommation. Il est, en effet, hors de doute que les petites bourses sont relativement beaucoup plus atteintes que les gros revenus par les impôts indirects et même par certains impôts directs, parmi lesquels on peut citer les patentes. Il n'est pas consommé par un homme riche, proportionnellement à sa fortune, plus de pain, de cidre, d'alcool, d'allumettes, etc., que par un modeste employé. Celui-ci, en effet, a besoin, pour vivre, de se nourrir, de se chauffer, par suite,

d'acquitter l'impôt, en raison même de ce qui lui est nécessaire. N'est-il pas équitable que cette différence, au préjudice du pauvre, soit compensée par une progression limitée, atteignant l'impôt qui frappe sur l'accroissement net, et à titre gratuit, de la fortune.

C'est dans ce but que les législateurs, ayant établi une progression sur l'impôt complémentaire du revenu, ont entendu agir (Prusse, Suisse), — et encore, l'impôt qu'ils ont créé atteint-il le fruit du travail comme le revenu provenant de l'héritage.

D'ailleurs, il est une progression qui est admise depuis longtemps, sans contestation, en tous pays, c'est celle qui résulte de la graduation des tarifs en raison du degré de parenté.

3. — Pour ces raisons, la loi du 25 février 1901 a admis le principe de l'impôt progressif, mais elle rejeta la progression illimitée, si modérée fût-elle. D'ailleurs, pendant la discussion de la loi, le mot « progression » effrayait beaucoup. Pour concilier tous les avis, on parla de *dégression*. Il ne s'agissait, en réalité, que d'une progression limitée, mais M. de Lasteyrie, auteur de la proposition, expliquait le danger de la progression : on ne sait où l'on va avec l'impôt progressif. « Avec le système dégressif, au contraire, vous avez un point de départ parfaitement net, un point de départ *ne varietur*, au-dessous duquel vous ne pouvez pas descendre, mais que vous ne pouvez pas majorer. » — On a évoqué la comparaison de l'escalier que l'on monte pour faire du progressif et qu'on descend pour faire du dégressif, de sorte que ces deux qualifications ressemblent beaucoup à une

seule et même chose. Cependant, la loi a passé avec l'impôt dégressif, mais le point de départ *ne varietur* a déjà varié, la loi du 30 mars 1902 ayant élevé l'escalier d'un étage.

Quoi qu'il en soit, la loi du 25 février 1901 a introduit, dans la législation, comme corollaire au principe de la distraction des charges et à la nouvelle conception fiscale de la nue-propriété, un nouveau principe reposant sur une base vraiment équitable et nous croyons qu'elle a bien fait.

4.— On a prétendu que cet ensemble de réformes allait amener des diminutions considérables dans le rendement de l'impôt, non seulement par le fait même de l'application des mesures nouvelles sur une valeur imposable identique, mais, suivant les sinistres prédictions de M. de Lamarzelle, à cause des fuites considérables causées par la dissimulation des gros capitaux.

Malgré toutes les précautions possibles, disait-il, la plupart des valeurs mobilières vont échapper à l'impôt, et qu'arrivera-t-il ? « La terre supportera presque tout l'impôt, un nombre considérable de propriétaires vendront leurs fonds pour les transformer en valeurs mobilières, beaucoup moins de personnes achèteront ainsi de la terre. De là, grande cause d'avilissement pour la terre de France, au moment où on nous dit de tous les côtés que la France doit rester un pays essentiellement agricole... »

La dépréciation de la propriété foncière continue insensiblement dans la plus grande partie de la France, mais ce n'est pas la loi nouvelle qui peut entraver ou accentuer ce phénomène économique.

Enfin, les statistiques du Ministère des finances, sur les produits de l'impôt depuis le nouveau régime, démentent, pour l'instant du moins, toutes ces prévisions pessimistes, car les chiffres n'ont pas varié sensiblement.

Il est à remarquer que, dans les pays étrangers européens, qui sont tous soumis à des lois relativement récentes, les tarifs progressifs ne sont que l'exception. En Allemagne, en Autriche, en Espagne, en Grèce, en Italie, dans la principauté de Monaco, dans les Pays-Bas, en Roumanie et en Russie, l'impôt est proportionnel. Il en est de même dans la plupart des cantons suisses. Font seuls exception, les cantons de Berne (loi de 1879), Schaffouse (loi de 1884), Soleure (1848), Turgovie et Zurich (1869) ; il est, du reste, à remarquer que leur système de progression est très modéré et que la plupart des lois arrêtent la progression à un chiffre peu élevé.

Le canton de Glaris, qui possédait un tarif unique, quel que fût le degré de parenté, a abandonné ce système en 1891 et adopté un tarif progressif en ligne collatérale et entre étrangers.

Dans les pays extra-européens, on constate partout une substitution graduelle des tarifs progressifs aux tarif proportionnels, mais avec une atténuation très large et même un affranchissement pour les successions n'atteignant pas une certaine importance.

Angleterre. — L'Angleterre a présenté pendant longtemps l'exemple d'une progression à rebours. Dans ce pays, les droits de mutations par décès se divisaient en trois classes : 1° Droit de preuve (*probate duties*) et de comptes (*account's duties*) ; 2° Lettres

d'administration (*administration letters*); 3° Droits de legs et de succession (*legacy duties* et *succession duties*). Il faut ajouter le droit d'*estate* créé en 1889 (1). Or, les droits de preuves et les lettres d'administration, qui s'appliquaient aux successions mobilières testamentaires *ab intestat*, étaient soumis à une taxe d'autant moins élevée que la valeur imposée était plus considérable.

La loi de finances de 1894-1895 a unifié les diverses taxes perçues en Angleterre, et n'a conservé que le droit de *succession* et le droit d'*estate*; le premier est gradué d'après le degré de parenté, il atteint seulement les immeubles et ne frappe pas les transmissions en ligne directe; enfin, c'est un impôt proportionnel.

Le droit d'estate, au contraire, est un impôt progressif, il frappe la masse de tous les biens possédés par le *de cujus* (voir les chiffres de cette progression, au tableau comparé de la section III du présent chapitre), sans tenir compte du degré de parenté.

SECTION II.

De la Parenté.

§ 1er. — De la Parenté en Général.

1. — Un autre élément entre dans l'établissement du taux de l'impôt. Nous avons vu que la taxe suc-

(1) Le droit d'estate était une taxe additionnelle sur *tous* les biens, d'une valeur supérieure à 10,000 livres sterling.

cessorale ne frappe pas seulement l'actif héréditaire en bloc, mais qu'elle frappe aussi l'héritier. Ainsi, au lieu d'assujettir à un impôt unique toutes les successions, les lois tiennent compte des liens de parenté qui unissent le défunt aux héritiers. — On peut concevoir que les enfants succédant à leur père, reçoivent, pour ainsi dire, leur propre patrimoine, tandis que les collatéraux qui héritent, et à plus forte raison les étrangers, sont déjà pourvus d'un patrimoine, que cette dévolution de biens, à laquelle ils ne devaient pas s'attendre, constitue pour eux un véritable enrichissement et qu'il est juste qu'ils paient, sur ce capital superflu, une taxe supérieure à celle dont sont grevés les héritiers nécessaires. » (Maguéro, *Théorie de l'Impôt.)*

D'où cette progression de l'impôt d'après la parenté qui a été admise sans difficulté par presque tous les Etats. C'est encore sur cette idée que s'appuient un grand nombre de pays étrangers qui exemptent d'impôt, les successions recueillies par les enfants du défunt (tous les Etats Allemands, la Grande-Bretagne, la Grèce, la Norvège, le Portugal, la plupart des cantons Suisses et des Etats de la Confédération Américaine), et souvent le conjoint survivant dans certains cas.

2.—Et cependant, dans le droit moderne, en France et dans les pays Européens ou soumis à l'influence européenne, le fondement du droit héréditaire n'est plus, comme il l'a été autrefois, dans la co-propriété familiale, on le déduit généralement d'une présomption, de préférence en supposant que si le *de cujus* avait pu tester, il aurait laissé ses biens à ses parents

les plus proches. Cette idée, qui s'associe merveilleusement avec l'idée de la propriété individuelle, permet de frapper les héritiers *ab intestat*, et surtout les héritiers en ligne directe qui devraient échapper à l'impôt avec la théorie du *condominium*. Puisque la famille n'a aucun droit préexistant sur les biens du défunt, ses membres en acquièrent, par le fait du décès ou du testament; ils *s'enrichissent*, et il est donc, par suite, légitime de les frapper d'une contribution.

En théorie pure, cette contribution devrait être égale à tous les degrés de parenté (1), mais si, en droit, le condominium a disparu, si le père de famille jouit du droit de disposer de ses biens pendant sa vie, sauf quelques restrictions, et de celui d'en disposer à sa mort, il n'en est pas moins vrai qu'en fait, l'étroitesse des liens familiaux donne aux plus proches parents une situation plus favorable qu'aux collatéraux plus éloignés ou aux étrangers. Or, comme la législation ne constitue pas seulement une œuvre philanthropique, qu'elle doit s'adapter aux mœurs et encourager le développement de la famille, on a pu, sans porter atteinte à la notion de la propriété, traiter les proches avec plus de bienveillance que les étrangers. Aussi, retrouve-t-on dans les lois fiscales de la plupart des Etats, des distinctions entre parents et non parents, et pour les parents, des distinctions entre les degrés.

(1) Et en fait, c'est le système de plusieurs Etats américains (Ohio, Maryland, Tennessee), en ce qui concerne, il est vrai, la ligne collatérale et la dévolution à personnes non parentes, seules sujets à l'impôt.

Du reste, la loi fiscale qui suit généralement la loi civile de près en cette matière, établit souvent un tarif spécial par degré ou groupe de degrés. Le droit augmente à fur et à mesure du nombre de degrés qui séparent le parent héritier du défunt.

En France, on a critiqué, et avec raison, selon nous, le Code civil, d'avoir admis la parenté successible jusqu'au douzième degré. Il est indéniable qu'au-delà du quatrième degré (cousins germains), l'esprit de famille n'existe pour ainsi dire plus, et très souvent les cousins issus de germains ne se connaissent pas, surtoût aujourd'hui, où sur une famille de cinq enfants, il y en a quelquefois trois qui abandonnent sans esprit de retour le pays natal. La loi du 22 frimaire, suivant en cela très exactement le Code civil, avait étendu jusqu'au douzième degré l'atténuation du tarif en faveur de la parenté. Aussi avait-il été maintes fois question de la réforme sur ce point. Pourquoi, au-delà du quatrième degré, l'Etat n'assimilerait-il pas pour l'impôt les parents à des étrangers ? Il en résulterait un excédent de recettes parfaitement légitime et on aurait pu l'employer, en partie au moins, au dégrèvement des successions en ligne directe, surtout celles les moins importantes.

Une proposition de M. Darlan, discutée à la Chambre le 19 novembre 1895, reproduisant d'ailleurs de nombreux projets dans le même sens, concluait à la suppression de l'hérédité *ab intestat* au-delà du sixième degré. Cette modification à la loi civile devait trouver place dans la loi de finances, en raison de son côté fiscal. Chose curieuse, ce fut sur le

terrain fiscal qu'elle fut combattue et finalement repoussée. On opposa, en effet, le motif assez invraisemblable qu'elle n'aurait su fournir au Trésor une ressource supérieure à un million. Le rapporteur de la loi de finances a même expliqué, statistiques en main, que cette ressource ne dépasserait peut-être pas 600,000 francs : 1° à cause de l'augmentation probable du nombre des testaments ; 2° à cause de la dévolution à l'autre ligne en cas d'absence de parents successibles dans une ligne, conformément à l'article 755, C. civ. ; 3° à cause de la dévolution au conjoint survivant et aux enfants naturels ; 4° à cause de la déduction des dettes ; 5° à cause des frais énormes d'administration qu'absorbent les successions vacantes avant d'être appréhendées par l'Etat à titre de déshérence. On a peine à croire à l'exactitude des chiffres du rapporteur, quand on pense que le montant des droits encaissés annuellement, du septième au douzième degré, dépasse ordinairement 12 millions. Quoi qu'il en soit, la proposition fut reprise en 1900, mais du côté fiscal seulement, et passa sans difficulté, de sorte que sous l'empire de la loi du 25 février, les parents du sixième degré sont assimilés aux personnes non parentes pour l'application des droits ; il semble qu'elle aurait pu remonter encore un degré sans inconvénient.

4. — On verra par le tableau ci-dessous comment la loi du 25 février a séparé et groupé les différents degrés de parenté pour l'établissement du tarif :

	Régime antérieur à 1901.	Régime de la loi nouvelle.
Ligne directe, ascendante ou descendante.	1.25 %	1 »» à 5 »» %
Epoux. Légataire, donataire ou usufruitier légal. . .	3.75	3.75 à 9 »»
Epoux. Héritier.	11.25	
Frères et sœurs.	8.13	8.50 à 14 »»
Oncles ou tantes, neveux ou nièces.		10 »» à 15.50
Grands-oncles, petits-neveux, cousins germains.	8.75	12 »» à 17.50
Parents aux 5me et 6me degrés.	10 »»	14 »» à 19.50
Parents du 7me au 12me degré. .		15 »» à 20.50
Personnes non parentes.	11.25	

5. — A défaut de parents au degré successible, et à défaut de testament par le *de cujus*, la succession est dévolue à l'Etat : *fiscus post omnes*. Or, il ne faut pas oublier que plus est restreinte la limite du droit héréditaire, plus sont nombreuses les successions en déshérence dont le fisc peut espérer bénéficier. En vérité, les successions en déshérence ne sont pas une grosse source de revenus pour le Trésor (800,000 fr. en moyenne), mais il faut reconnaître que l'organisation des curatelles à la vacance, telle qu'elle fonctionne actuellement, est particulièrement onéreuse. Le jour où une réduction du nombre de degrés de l'échelle héréditaire aura été obtenue, on sera certainement dans l'obligation de modifier entièrement le système défectueux en vigueur aujourd'hui.

Dans les temps où la notion de l'Etat est très forte, il est assez difficile de distinguer où commence le prélèvement au profit du fisc à titre de déshérence et où finit l'impôt ; l'histoire des institutions romaines en montre de fréquents exemples.

§ 2. — La parenté et le fisc a Rome et dans notre ancien droit

1. — La cité Romaine avait, dans certains cas, un droit sur les hérédités, c'est ainsi qu'elle recueillait les biens des vestales qui étaient décédées *intestat*.

Les successions des affranchis impériaux appartenaient au fiscus ou trésor impérial.

C'était une sorte de règle, en usage parmi les citoyens romains, de laisser au fisc une partie de leurs hérédités, règle qui fut plus tard sanctionnée, en cas d'inexécution, par la nullité du testament.

2. — Les *caduca* avaient un certain rapport, au point de vue de leur destination, avec la *vicesima;* ils furent établis comme elle dans un double but, pour engager les citoyens à contracter mariage, à engendrer une postérité et pour aider à remplir la caisse dite *aerarium*. Mais ici, tout au contraire de ce qui avait lieu lors de la création de la vicesima, la principale considération était l'accroissement de la population romaine. D'autre part, les caduca, tout en étant pour le Trésor public une source de revenus tirés des successions, ne constituaient pas un véritable impôt. Elles rentraient encore dans les produits recueillis à titre de déshérence par l'Etat et consistaient, dans la dévolution au profit de celui-ci, de la totalité des hérédités ayant appartenu à des testateurs dont les dispositions étaient devenues caduques comme faites à des personnes indignes d'en profiter. — On aurait pu assimiler ce cas à celui où tous les héritiers venant à renoncer, la succession revenait

u fisc *fiscus post omnes*. Ce furent les lois Julia et Papia Poppœa (neuf ans après Jésus-Christ), qui établirent ce système de dévolution (Gaius, 1, 145). D'après ces lois, le bénéficiaire d'une disposition testamentaire, est-il *cœlebs* (célibataire), il ne peut recueillir tout ou partie de la disposition ; est-il marié, mais sans enfants *(orbus)*, il ne peut bénéficier de plus de la moitié du legs qui lui est fait, à moins, s'il est un homme, qu'il n'ait pas plus de 25 ans, ou s'il est une femme, pas plus de 20 ans. Les biens qui faisaient l'objet de ces legs caducs, étaient recueillis par les descendants et ascendants du défunt et par les légataires mariés et pères de famille : à leur défaut, ils étaient dévolus à l'aerarium.

4. — On a vu qu'en établissant la taxe sur les successions, Auguste avait eu en vue un double résultat, fiscal et social, d'une part, remplir la caisse militaire ; d'autre part, favoriser les unions et la procréation légitimes. Etant donné ce second but de la vicesima, il était logique d'exonérer de la taxe les successions en ligne directe, et d'atteindre, au contraire, toutes celles qui venaient à échoir à des collatéraux ou à des étrangers. C'était un moyen d'encourager les mariages et les naissances légitimes. En outre, les Romains considéraient les membres d'une même famille comme de véritables copropriétaires du patrimoine familial. On peut voir une sorte de consécration de cette ancienne théorie dans la faveur dont bénéficiaient les plus proches parents en matière de taxes successorales. On a même pensé que tous les agnats devaient bénéficier de l'exemption d'impôts à titre de copropriétaires.

Les parents bénéficiant de l'exemption auraient été ceux que le prêteur appelait à la *bonorum possessio*, sous le nom de *decem personæ*. Cette affirmation paraît douteuse à l'époque d'Auguste ; elle est vraisemblable au temps de Nerva et de Trajan (Panég., 40). Quoi qu'il en soit, il paraît exact, d'une manière générale, que les liens de la parenté civile n'étaient pas nécessaires pour bénéficier de l'exemption.

5.— Il en était de même lorsque la parenté résultait soit du *contubernium*, soit du *concubinat*. Le contubernium, en effet, ne produisait aucun droit de succession *ab intestat* et rarement un droit en cas de succession testamentaire, Le concubinat n'engendrait pas primitivement un droit de succession *ab intestat*. Plus tard, les sénatus-consultes Orphitien et Tertullien vinrent apporter une exception à cette règle et permettre aux enfants et à leur mère de se succéder réciproquement. Dans toutes ces hypothèses, la faveur d'une exemption d'impôt n'avait pas lieu d'être accordée.

En ce qui concerne la parenté résultant du *matrimonium non justum*, il y eut des dérogations apportées à cette limitation par certains empereurs. Nerva exonéra de la taxe la succession d'un fils, échue à sa mère, et réciproquement, sans exiger que ces personnes eussent obtenu les *cognationis jura*. Il prit la même décision à l'égard des biens transmis de père à fils, pourvu toutefois que le fils fût soumis à la puissance paternelle. Il n'était plus nécessaire que le *connubium* eût été accordé au père, il suffisait que son fils eût été *redactus in patriam potestatem*.

Il est vrai que, dans la plupart des cas, on obtenait le *connubium*, en même temps que la *patria potestas*.

5. — Trajan généralisa la réforme de Nerva en étendant la faveur de l'exemption au père et au fils, dont les liens de parenté dérivaient d'un *matrimonium non justum*, et cela sans exiger de *redactio in patriam protestatem*.

Les successeurs de Trajan ne le suivirent pas dans cette voie. Gaius rapporte qu'Adrien exigea de nouveau, pour que les successions de père à fils, et réciproquement, pussent bénéficier de l'exemption, que l'enfant eût été *redactus in patriam potestatem*. En rapprochant cet édit d'Adrien de celui qu'il rendit relativement aux frais funéraires, on peut conjecturer que ce prince, dominé par l'esprit de fiscalité, dut faire table rase des autres réformes de Trajan, relatives aux exemptions des taxes successorales. Caracalla alla plus loin et supprima toutes les faveurs accordées aux proches parents, relativement à la *vice sima*. Mais, après lui, Macrin revint au système de l'édit d'Adrien. Il est probable que cet état de choses ne fut pas sensiblement modifié jusqu'au règne de Justinien.

6. — *Les droits de relief* et de rachat avaient disparu dans presque toutes les coutumes, pour les successions en ligne directe ascendante ou descendante. Dans le dernier état du droit, le fils ne payait le rachat de son père que dans le Vexin français (Coutumes de Paris, article 3 ; Loisel, *Instit. Cout.*, liv. IV, tit. III, 12, 563, 13, 564). On avait admis que celui qui se trouve habile à suc-

céder à un défunt au moment de son décès est saisi, dès ce moment, sans ensaisinement ni permission du seigneur ou du juge. Par conséquent, pas de droits de relief à l'occasion de l'entrée en possession.

7.— *Le centième denier*, établi par l'édit de décembre 1703, qui frappait les mutations de propriété et d'usufruit des immeubles et des successions financières ne s'appliquait pas non plus aux successions en ligne directe. Mais la loi du 5 décembre 1790, qui abolit les droits de contrôle, insinuation et centième denier, fit aussi disparaître la faveur accordée aux successions directes et la loi du 22 frimaire an VII confirma cette disposition. Nous connaissons ses principes.

SECTION III

Droit Positif.

1. — En Egypte, nous n'avons pas de données sérieuses sur le taux de l'impôt. M. Max West, dans l'ouvrage précité, pense que ces tarifs pouvaient monter jusqu'à 10 %.

A Rome, la *vicesima* fut, croit-on, toujours de 5 %, sauf sous Caracalla, où elle atteignit 10 %, mais resta peu de temps à ce chiffre pour revenir à 5 %.

Au Moyen-Age, le profit de rachat était en principe d'une année de revenu. Le vassal avait le choix de payer en nature ou en argent ; dans le premier

cas, on calculait le revenu moyen sur les trois années précédentes ; dans le second, la somme offerte par lui pouvait être inférieure au revenu d'une année.

2. — Le droit de centième denier fut de 1 % jusqu'en 1715, époque à laquelle on lui ajouta deux dixièmes. Ce droit ne portait que sur les immeubles, le droit de contrôle qui frappait les meubles était fixé, d'après le tarif du 29 septembre 1722, à un droit de 5 sols si la valeur des biens était inférieure à 50 livres, 10 sols de 50 à 100 livres, 1 livre de 100 à 200 et de 10 sols par 100 livres ou fractions de 100 livres de 200 à 10,000 livres ; au-dessus de 10,000 livres, le droit était de 20 sols pour 1,000 livres.

La répartition inique de cet impôt est vraiment remarquable : le tarif proportionnel, jusqu'à 10,000 livres, était progressif au-dessus de cette somme, mais progressif à rebours ; la quotité du droit, au lieu d'augmenter, diminuait, puisque les droits de contrôle s'élevaient à 0,50 % jusqu'à 10,000, et au-dessus à 0,10 % seulement.

A côté du droit de contrôle, existait le droit d'insinuation qui frappait aussi injustement les donations mobilières ; son taux était fixé à 1 % des valeurs données ou léguées, mais ne pouvait jamais excéder 50 livres.

3. — Tous ces droits sont supprimés en 1790 ; on y assujettit les successions en ligne directe et le tarif est gradué d'après la parenté ; il est d'ailleurs peu élevé et varie de 5 sols pour 100 livres à 4 livres pour 100. Les tarifs sont remaniés plusieurs fois

jusqu'à la loi du 22 frimaire an VII : celle-ci avait fixé les droits ainsi qu'il suit :

En ligne directe.	Meubles.	0.25 °/₀
	Immeubles.	1 »»
Entre époux.	Meubles.	0.63
	Immeubles.	2.50
Entre collatéraux et non parents.	Meubles.	1.25
	Immeubles.	5 »»

Ces tarifs furent augmentés en 1816 et 1832, ils n'atteignirent un taux vraiment stable que par la loi du 18 mai 1850, qui fut appliquée pendant 50 ans. Elle fixait en ligne directe (dans les deux sens), les droits à 1 °/₀ entre époux ; à 3 °/₀, entre frères et sœurs ; oncles et neveux, 6,50 ; grands-oncles et petits neveux, cousins-germains, 7 °/₀ ; entre parents du quatrième au douzième degré, 8 °/₀ ; entre non parents, 9 °/₀ ; encore faut-il dire que ces droits furent augmentés d'un quart, à la suite des charges de la guerre de 1870, de sorte qu'au moment de la réforme de 1902, les droits étaient de 1,25, 3,75, 7,38, 8,75, 10 et 11,25 °/₀.

4. — Il est à remarquer qu'à ce moment, la France était une des nations où les droits de successions étaient le plus élevé. Hormis l'Italie où l'échelle des tarifs proportionnels varie de 1,60 à 15 °/₀ (lois de 1874), et l'Espagne de 1,40 à 12,60 (lois du 1er avril 1900), les pays étrangers exemptent généralement les descendants les plus rapprochés (Etats allemands et américains, cantons Suisses), l'époux survivant pour une certaine quotité (Bavière, Saxe, Wurtemberg, Autriche-Hongrie, Norwège, Etats américains) ou

du moins atténuent les droits sur la part qui lui est échue (Pays-Bas, 1 %; Russie, 1 %; cantons suisses, 1, 2 et 2,10 %). De même, pour les frères et sœurs, il n'y a guère qu'en France où le tarif est si élevé (Prusse, Wurtemberg, Bavière, Zurich, Berne, 2 %); dans la plupart des Etats américains, l'exemption est même totale. Enfin, le tarif pour les personnes non parentes, varie, dans le plus grand nombre des Etats, entre 8 et 10 %.

Il ne faudrait pas tirer de cette comparaison des conséquences trop rigoureuses pour notre pays, car d'Etat à Etat, les lois civiles, les besoins économiques et politiques changent, et de même l'adaptation des lois fiscales, on ne doit faire des rapprochements qu'avec la plus extrême réserve.

5. — Les tarifs si élevés de notre pays ont été modifiés en 1902; de proportionnels, ils sont devenus progressifs, et naturellement, n'ont pas diminué. Et cependant, l'établissement de la progression a été étudié avec le plus grand soin ; présenté en 1891, pour la première fois, par M. Boudenoot, il a fait l'objet de nombreux remaniements et propositions qui ont été la cause principale de l'ajournement de la réforme générale. La question était difficile à résoudre.

J.-B. Say écrivait : « A l'époque de la Révolution Française, plusieurs écrivains, et notamment ceux qui exerçaient une grande influence sur les Assemblées législatives, conçurent une grande horreur pour l'impôt progressif, on le regarda comme un motif de découragement pour tout accroissement de fortune, et par conséquent, pour tous les genres de perfec-

tionnement ; on le représenta comme une prime accordée à l'insouciance ou à la paresse, puisqu'un tel impôt punissait pour ainsi dire le succès... Mais il y a plusieurs sortes de progressions et il y en a telle qui n'enlèvera jamais que la moindre partie du revenu : par exemple, celle qui se règlerait, non sur le revenu total, mais seulement sur l'accroissement du revenu ». M. P. Leroy-Beaulieu, qui cite ce passage, loin d'être convaincu par le raisonnement de J.-B. Say, maintient que, dans ce système, on arriverait toujours à absorber la totalité du revenu au-delà d'un certain chiffre. A l'appui de son assertion, il prend un exemple : supposons, dit-il, que l'impôt soit « de 1 % pour les revenus de 500 fr. ; que pour les revenus de 1,000 fr., il reste de 1 % sur les premiers 500 fr. et soit de 2 % sur les autres 500 fr., ce qui fait 1,50 % sur le tout, que pour les revenus de 2,000 fr., il soit de 1 fr. 50 sur les premiers 1,000 fr. et ainsi de suite, chaque revenu se décomposant en deux parties, dont la première égale le chiffre du revenu total de la catégorie antérieure et paie exactement le même impôt et dont la seconde seulement paie un impôt progressif dont le taux double, à mesure que le revenu double, nous obtiendrons le revenu suivant... » Ce résultat, d'après ces données, finit par produire un impôt de 807,245 fr. pour un revenu de 1,024,000 fr., et cependant, dit M. Leroy-Beaulieu, il s'agit ici d'une progression très limitée.

Cependant, l'exemple de M. Leroy-Beaulieu ne nous paraît pas bien probant. Pourquoi veut-il faire payer à la première partie de chaque revenu un impôt égal à celui qui frappe la totalité du revenu

précédent? C'est établir sur cette portion un véritable impôt progressif. Pourquoi ne pas diviser tout revenu en deux parties, dont l'une paierait une quote-part fixe, toujours la même, 1 °/₀ par exemple, et l'autre, une quote-part augmentant progressivement, en raison de son importance? De plus, ne pourrait-on pas surélever de 0.50 °/₀ au lieu de 1 °/₀ la quotité de l'impôt correspondant à un revenu double du précédent? Et enfin, si en dépit de ces précautions, la progression venait à engendrer un impôt égal à la moitié ou au tiers du revenu, n'y aurait-il pas lieu alors de l'arrêter.

6. — Naturellement, ce qui peut s'appliquer au revenu, s'entend, en cette circonstance, à plus forte raison du capital, et c'est d'ailleurs dans ce sens que tendirent les efforts des Commissions qui élaborèrent les tarifs desquels sortit, après de laborieuses combinaisons, celui que nous avons aujourd'hui. C'est une progression très lente. Ainsi, en ligne directe, le taux augmente de 25 centimes °/₀ pour chaque tranche comprise entre 2,000 et 10,000, 10,000 et 50,000, 50,000 et 100,000, 100,000 et 250,000; entre 250,000 et 1 million, 1 million et 2, 2 et 5, 5 et 10, 10 et 50 millions, il augmente de 50 centimes °/₀, de sorte qu'en ligne directe, le tarif varie de 1 °/₀ à 5 °/₀. La progression est plus forte pour certains autres degrés de parenté; ainsi, entre le cinquième et le sixième degré, la progression est, pour chaque tranche, de 0,50 °/₀, ce qui fait varier le tarif de 14 à 19 50 °/₀.

7. — Nous donnons ci-contre un tableau compa-

ratif de la progression établie dans certains pays. Nous n'envisageons que la quotité de l'impôt exigible dans la ligne directe ascendante ou descendante, dans le cas où le droit est dû sur la valeur imposable de parts d'un chiffre déterminé.

Malgré le soin tout particulier avec lequel ce tableau a été dressé, nous faisons toutes nos réserves sur l'exactitude des chiffres. D'abord, certaines concordances ont dû être établies pour plus de clarté ; d'autre part, on doit toujours se montrer très circonspect dans l'application des tarifs de pays étrangers, en raison du défaut de connaissance des lois ou de l'insuffisance des documents.

La haute autorité des auteurs, dans les ouvrages desquels nous avons puisé, nous donne cependant la garantie que nous ne nous sommes pas éloignés de la vérité (1).

(1) Max West, *the inheritance tax.* (Traduction de M. Raison, sous-inspecteur de l'Enregistrement). Salefranque, la Propriété foncière devant l'impôt, rapport présenté au Congrès de 1900.

VALEUR de la PART RECUEILLIE EN LIGNE DIRECTE dans le cas où certains parents de cette ligne y sont assujettis.	AUTRICHE-HONGRIE	SUISSE			ANGLETERRE			FRANCE
		SOLEURE	ZURICH	BERNE	Queensland (Australie)	ONTARIO (Canada)	GRANDE-BRETAGNE	
De 0 à 100.	1 »	0 50	0 50	» »	» »	» »	1 »	1 »
— 100 à 1.000.	1 »	1 »	1 »	» »	» »	» »	1 »	1 »
— 1.000 à 2.000.	1 »	1 »	1 »	1 »	» »	» »	2 »	1 25
— 2.000 à 5.000.	1 »	1 »	1 »	1 »	» »	» »	3 »	1 25
— 5.000 à 10.000.	1 »	1 »	1 »	1 »	1 »	» »	3 »	1 25
— 10.000 à 15.000.	1 »	1 25	1 10	1 »	1 »	» »	3 »	1 50
— 15.000 à 20.000.	1 »	1 50	1 10	1 »	1 »	» »	3 »	1 50
— 20.000 à 30.000.	1 »	1 75	1 20	1 »	1 »	» »	3 »	1 50
— 30.000 à 40.000.	**1 75**	**2 »**	1 30	1 »	1 50	» »	4 »	1 50
— 40.000 à 50.000.	Id.	Id.	1 40	1 »	1 50	» »	4 »	1 50
— 50.000 à 100.000.	Id.	Id.	**1 50**	1 »	1 50	» »	4 »	1 75
— 100.000 à 150.000.	Id.	Id.	Id.	**2 »**	3 »	» »	4 et 4 50	2 »
— 150.000 à 250.000.	Id.	Id.	Id.	Id.	3 »	» »	4 50, 5 » et 5 50	2 »
— 250.000 à 350.000.	Id.	Id.	Id.	Id.	4 »	» »	6 »	2 50
— 350.000 à 500.000.	Id.	Id.	Id.	Id.	4 »	» »	6 50	2 50
— 500.000 à 1 million .	Id.	Id.	Id.	Id.	**5** »	2 50	7 »	2 50
— 1 million à 2 millions.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	**5** »	7 50	3 »
— 2 millions à 5 millions.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	**7 50**	3 50
— 5 millions à 10 millions.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	4 »
— 10 millions à 50 millions.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	4 50
Au-dessus de 50 millions. . .	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	Id.	**5** »

On est obligé de reconnaître ici que la France se distingue encore par des tarifs très élevés. Mais il faut remarquer, en revanche, que sa progression est une de celles qui paraît le mieux établie ; elle est, pour ainsi dire, insensible, si on la compare à celle de Berne, où le tarif double dès 50,000 fr., ou à celui du Queensland, qui double au-dessus de 100,000 fr. C'est également la progression française qui va le plus loin, mais sans aboutir cependant à la confiscation, comme on l'avait prétendu. Les fortunes de 50 millions sont, du reste, extrêmement rares, et d'autre part, il ne faut pas perdre de vue qu'aux termes de l'article 2 de la loi du 25 février, le droit est calculé sur les *parts* nettes recueillies par chaque ayant-droit et il n'arrive pas souvent qu'une succession ne soit échue qu'à une seule personne, de sorte que les tarifs élevés sont rarement appliqués et que les nombreuses familles, conformément au vœu de M. Piot, sont réellement dégrevées.

8. — Nous avons dressé ci-contre un tableau destiné à montrer, pour quatre catégories de successibles, dans les principaux Etats où est perçu le droit de mutation par décès, le montant total de l'impôt exigible sur des parts déterminées. Pour simplifier, nous supposons que ces parts ne sont grevées d'aucun passif et qu'elles ne contiennent que des immeubles. D'ailleurs, nous exprimons les mêmes réserves qu'au tableau précédent. En ce qui concerne les successions entre époux, nous appliquons le tarif employé dans le cas le plus fréquent où la femme hérite de la part qui lui est spécialement réservée par la loi, lorsqu'il y a des enfants issus du mariage.

NOMS DES ÉTATS		TARIFS en vigueur en	DROITS DUS pour une succession échue à un *fils* sur un actif de :					DROITS DUS pour une succession échue au *conjoint* sur un actif de :				
			1.000	10.000	100.000	500.000	5 millions	1.000	10.000	100.000	500.000	5 millions
France.		1703	»	»	»	»	»	11	110	1.100	5.500	55.000
		1790	2 50	25	250	1.250	12.500	10	100	1.000	5.000	50.000
		1873	12	125	1.250	6.250	62.500	37	375	3.750	18.750	187.500
		1902	10	120	1.595	10.845	158.345	37	395	4.695	27.945	355.445
Suisse	Berne.	1879	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
	Genève.	1890	»	147	2.037	10.437	104.937	20	209	2.099	10.499	104.999
	Zurich.	1869	»	»	»	»	»	20	200	2.700	14.700	149.700
Etats-Unis	New-York. . . .	1891	»	»	484	4.484	49.484	»	»	484	4.484	49.484
	Delaware. . . .	1883	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
	Maryland. . . .	1893	»	»	»	»	»	»	»	»		»
	Ohio.	1891	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
	Pensylvanie. . .	1991	»	»	»	2.420	47.420	»	»	»	2.420	47.420
	Tennessee. . . .		»	»	»	»	»	»	»	»	»	»

Angleterre	Grande-Bretagne.	1892	14	100	2.909	4.000	11.904	14	100	2.909	4 000	11.904
	Queensland (Australie)	1892	»	150	2.000	19.999	199.999	»	150	2.000	1.999	199.999
	Ontario (Canada).	1892	»	»	»	«	224.148	»	»	»	»	224.148
Allemagne	Prusse.	1891	»	»	»	»		»	»	»	»	»
	Bavière.	1879	»	»	»	»	«	»	»	»	»	»
	Saxe.	1876	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
	Wurtemberg. . .		»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
	Bade.	1855	»	»	»	»	»	13	133	1.333	6.666	66.666
	Alsace-Lorraine. .	1900	10	100	1.000	5.000	50.000	30	300	3.000	15.000	150 000
Autriche-Hongrie. . . .		1899	10	100	1.266	6.586	66.436	10	100	1.266	6.586	66.436
Belgique.		1899	»	126	1.386	6.986	69.986	34	340	3.400	17.000	170.000
Espagne.		1900	14	140	1.400	7.000	70.000	14	140	1.400	7.000	70.000
Italie.		1874	16	160	1.600	8.000	80.000	45	450	4.500	22.500	225.000
Pays-Bas.			10	100	1.000	5.000	50.000	10	100	1.000	5.000	50.000
Portugal.		1899	»	»	»	»	»	45	720	7.470	37.470	374.970
Roumanie.			10	100	1.000	5.000	50.000	30	300	3.000	15.000	150.000
Russie.			10	100	1.000	5.000	50.000	10	100	1.000	5.000	50.000
Bulgarie.			5	50	500	2.500	25.000	5	50	500	2.500	25.000
Norvège.		1899	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»

NOMS DES ÉTATS		TARIFS en vigueur en	DROITS DUS pour une succession échue à un *frère* sur un actif de :					DROITS DUS pour une succession échue à une personne *non parente* sur un actif de :				
			1.000	10.000	100.000	500.000	5 millions	1.000	10.000	100.000	500.000	5 millions
France		1703	11	110	1.100	5 500	55.000	11	110	1.100	5.500	55.000
		1790	20	200	2.000	10.000	100.000	40	400	4.000	20.000	200.000
		1873	73	738	7.386	36.900	369.000	112	1.125	11.250	56.250	562.500
		1902	85	890	9.690	52.940	605.440	150	1.540	16.190	85.440	930.440
Suisse	Berne	1879	20	200	2.500	14.500	149.500	100	1.000	12.500	67.500	747.500
	Genève	1890	48	498	4.998	24.998	249.998	143	1.493	14.993	74.993	749.993
	Zurich	1869	20	200	2.700	14.700	149.700	100	1.000	13.500	73.500	748.500
Etats-Unis	New-York	1891	»	»	484	4.484	49.484	»	390	4.870	24.870	249.870
	Delaware	1883	»	74	974	4.974	49.974	»	390	4.870	24.870	249.870
	Maryland	1893	»	218	2.468	12.468	124.973	»	218	2.468	12.468	124.973
	Ohio	1891	»	»	»	»	»	»	»	1.694	15.694	173.194
	Pensylvanie	1891	»	435	4.935	24.935	249.935	»	435	4.935	24.935	249.935
	Tennessee		50	500	5.000	25.000	250.000	50	500	5.000	25.000	250.000

Angleterre	Grande-Bretagne.	1892	30	297	2.913	14.880	147.643	99	990	9.709	49.600	498.809
	Queensland (Australie)	1892	»	300	4.000	39.998	399.998	»	600	8.000	79.996	799.996
	Ontario (Canada).	1892	»	»	4.948	24.948	249.948	»	»	9.896	49.896	499.896
Allemagne	Prusse.	1891	16	196	1.996	9.996	99.996	80	800	8.000	40.000	400.000
	Bavière.	1879	37	397	3.997	19.997	199.997	75	795	7.995	39.995	399.995
	Saxe.	1876	»	»	»	»	»	40	490	4.990	24.990	249.990
	Wurtemberg. . .		20	200	2.000	10.000	100.000	80	800	8.000	40.000	400.000
	Bade.	1855	36	366	3.666	18.330	183.330	100	1.000	10.000	50.000	500.000
	Alsace-Lorraine. .	1900	30	300	3.000	15.000	150.000	90	900	9.000	45 000	450.000
Autriche-Hongrie. . . .		1899	15	150	1.895	9.895	99.895	15	150	1.895	9.895	99.895
Belgique.		1899	»	812	8 932	36.132	362.132	»	812	8.932	36.132	362.132
Espagne.		1900	56	560	5.600	28.000	280.000	126	1.260	12.600	63.000	630.000
Italie.		1874	70	700	7.000	35.000	350.000	150	1.500	15.000	75.000	750.000
Pays-Bas.			40	400	4.000	20 000	200.000	100	1.000	10.000	50.000	500.000
Portugal.		1899	44	944	9.944	49.944	499.944	150	1.500	15.000	75.000	750.000
Roumanie.			40	400	4.000	20.000	200.000	120	1.200	12.000	60.000	600.000
Russie.			100	1.000	10.000	50.000	500.000	80	800	8.000	40.000	400.000
Bulgarie.			30	300	3.000	15.000	150.000	100	1.000	10.000	50.000	500.000
Norvège.		1899	27	567	5.967	29.967	299.967	36	756	7.956	39.956	399.956

9. — Enfin, il est, à côté des droits de successions, des frais presque obligatoires, qui devraient bien, à notre avis, suivre une progression analogue à celle des droits perçus au profit du Trésor: ce sont ceux dus, presque partout, aux notaires, administrateurs, représentants, greffiers de probate ou autres. Or, il se trouve que dans beaucoup de pays, même parmi ceux qui admettent les tarifs progressifs, le tarif de leurs droits ou honoraires est rétrogressif, C'est ainsi qu'au décès du testateur, sur les dispositions contenues dans le testament, nous relevons pour la France, dans le décret de septembre 1898, sur le tarif des notaires : « Toulouse. — Ligne directe et entre époux : 1 %, de 1 à 200,000 fr. ; 0,75 %, de 50,000 à 100,000 fr.; 0 fr. 25, au-dessus.— Ligne collatérale: 1,25 %, de 1 à 50,000 fr.; 0,75 %, de 50,000 à 100,000 fr., etc. »

Il y a là, aujourd'hui surtout, quelque chose de choquant, mais toucher, dans notre pays du moins, au système de rémunération des notaires, des avoués et gens de justice, monument vermoulu d'iniquités et d'anachronismes, est chose grave, et nous effleurons la question sans avoir la prétention de la résoudre.

CHAPITRE III

Pénalités et Prescriptions.

SOMMAIRE

SECTION Ire. — Pénalités.

1. Principe. — 2. Système préventif et répressif. — 3. Système préventif à l'étranger. — 4. Système de l'Alsace-Lorraine. — 5. Système répressif. — 6. Inventaires et ventes de meubles. Assurances. — 7. Usufruitier, date de naissance. — 8. Peines corporelles. — 9. Bénignité relative de la répression en matière de droits de successions. — 10. Pénalités usitées pour les autres impôts. — 11. Etendue du système répressif en Hollande, en Russie, en Italie.

SECTION II. — Prescriptions.

1. Principe. — 2. Perceptions supplémentaires. — 3. Rentes sur l'Etat.

SECTION Ire

Pénalités.

1. — On redescendra maintenant aux nécessités de la pratique et aux exigences du recouvrement. L'héritier a pu, en effet, s'acquitter dans les délais des droits que l'agent du fisc lui a réclamés, mais les renseignements qu'il lui a fournis sur la consistance ou la valeur des biens recueillis peuvent n'être pas exacts : l'héritier s'est trompé, intentionnellement ou non.

Ici, la loi française ne distingue pas l'erreur involontaire de la mauvaise foi. Elle présume la fraude et punit d'un double droit. Aucun tribunal ayant même déclaré l'erreur involontaire de l'héritier, ne peut prononcer la réduction de l'amende. Seul, le ministre des finances ou ses délégués peuvent rendre une décision gracieuse en vue de la remise ou de la modération de la pénalité.

Il importe, d'autre part, de ne pas montrer trop d'indulgence en pareille circonstance, car les ressources de la fraude sont infinies et on ne peut pas souvent dire où finit la bonne foi et quand commence la fraude. Et puis, frustrer le Trésor, c'est voler tout le monde, et cependant, il y a beaucoup de contribuables qui ne pensent pas mal faire en déposant une fausse déclaration. Or, s'il faut en croire les calculs des statisticiens éclairés, l'Etat perd de ce chef environ 100 millions par an sur un impôt qui ne fait pas entrer dans ses caisses plus de 225 millions dans les meilleures années.

On voit la nécessité dans laquelle se trouve le fisc d'être muni d'armes sérieuses et de s'en servir pour frapper d'une manière inflexible.

2. — En théorie fiscale, il existe deux systèmes différents pour éviter la fraude : le système préventif et le système répressif.

1° Le premier, lorsqu'il s'agit de taxes successorales, consiste à entourer les déclarations ou les inventaires qui servent de base à la perception du droit de formalité et de garanties, telles que toute omission ou toute fausse évaluation soit impossible ; ce résultat est obtenu, soit en confiant à un magistrat

ou à un délégué de l'Administration, avec tous les pouvoirs nécessaires, la mission de dresser le bilan de l'hérédité, ou bien encore, en donnant à la déclaration faite par les contribuables une forme tellement solennelle, que toute erreur volontaire constitue un véritable délit et peut entraîner des peines corporelles sévères.

2° Dans le système purement répressif, une plus grande latitude est laissée au contribuable pour fournir l'état des biens soumis à l'impôt ; la déclaration ne revêt aucune forme solennelle, mais des peines pécuniaires très rigoureuses sont édictées contre toute contravention ou dissimulation, et la crainte de ces pénalités onéreuses, suffit pour empêcher, de la part du contribuable, toute tentative de fraude.

3. — Les deux systèmes ont été, d'ailleurs, souvent appliqués concurremment.

Suisse. — Le système préventif est appliqué dans toute sa rigueur en Suisse, dans les cantons de Lucerne, Neufchatel, Soleure et Vaud ; l'inventaire de la succession est dressé par le notaire, par le juge de paix ou par le délégué de l'Administration communale, qui fixe ensuite le droit à payer. La réclamation de l'héritier est jugée par un tribunal ou conseil d'administration.

Wurtemberg. — Dans le Wurtemberg, un juge conciliateur, ou juge des partages, liquide les droits d'après les partages ; quand il n'y en a pas, il se fait rendre compte de l'administration de la succession et dresse un état estimatif des biens imposables. — Les pénalités au Wurtemberg sont, d'ailleurs, très

rigoureuses, et atteignent quatre fois le droit fraudé.

Guatémala. — En ce qui concerne le passif spécialement, le Guatémala nous offre l'exemple d'un pays dans lequel les déclarations de dettes passives de la succession par les héritiers font foi devant les tribunaux au profit du créancier déclaré et contre les déclarants.

4. — Il y a en Alsace-Lorraine trois moyens pour prévenir la fraude :

Le premier est le débat oral devant le juge cantonal ; c'est une espèce de tentative de conciliation, car la décision du juge est toujours susceptible d'appel.

Le second consiste dans la faculté accordée à l'Administration de faire prêter aux successibles le serment que la déclaration est complète. Il est dressé procès-verbal du serment : si les successibles refusent de le prêter, le tribunal peut les y contraindre par une amende pouvant atteindre 3,000 marks. Les peines applicables au cas, où après serment, les déclarations seraient reconnues inexactes sont celles qui punissent le faux serment.

Le troisième moyen est l'expertise. En cas de désaccord avec l'Administration sur le mode d'évaluation ou sur le chiffre des valeurs vénales ou du revenu, si une transaction n'intervient pas, les héritiers ont le droit d'exiger l'expertise, qui est pratiquée, d'ailleurs, en Alsace-Lorraine comme en France, mais avec cette différence capitale — que nous avons déjà remarquée — que ce n'est pas l'Administration qui requiert l'expertise, mais l'héritier.

5. — Le système préventif ne saurait, à notre avis, être adopté sans engendrer de vexations de tous genres. Les mesures répressives semblent mieux se concilier avec la liberté et l'indépendance de chacun.

Cette question des peines doit être étudiée avec soin dans un régime fiscal où on déduit les dettes. On comprend que si, à la fraude résultant de l'omis-mission et de l'insuffisance, vient encore s'ajouter la supposition de dettes, il faut que l'Etat soit sérieu-sement armé pour la répression.

M. Dupuy-Dutemps voulait porter l'amende au triple du droit exigible dans le cas de déduction d'une dette simulée. Quant aux omissions et aux insuffi-sances, il échelonnait les peines de la manière sui-vante : si l'omission est d'un quart au-dessous de la valeur des objets, l'amende est du quart en sus du droit ; elle est du demi-droit, si cette valeur dépasse le quart, mais n'atteint pas la moitié ; elle est d'un droit en sus, si cette valeur dépasse la moitié sans atteindre la totalité. Enfin, il ajoutait que si, avant toute récla-mation, les parties ont rectifié leur déclaration, les droits en sus à leur charge sont réduits de moitié.

6. — Mais la loi du 25 février 1901 a maintenu, pour les omissions et les insuffisances, les mêmes pénalités que celles édictées par la loi du 22 frimaire, c'est-à-dire, ainsi que nous l'avons déjà dit, un droit en sus. Il y a lieu, cependant, de faire mention d'un tempérament très équitable qu'elle a admis, relati-vement aux biens meubles, pour lesquels l'article 11 a indiqué un mode d'évaluation spécial (estimation dans les inventaires, prix exprimé dans les actes de vente et évaluation des polices d'assurances) ; quand

l'insuffisance résultera d'un acte antérieur à la déclaration, elle sera punie d'un droit en sus ; si, au contraire, l'acte est postérieur à la déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes.

Il y a là, dans le premier cas, une présomption de bonne foi qui marque la première victoire de l'équité sur la rigueur inflexible de la fiscalité habituelle en la matière.

7. — La même loi a créé deux sortes de pénalités nouvelles, correspondant: l'une, à l'évaluation de l'usufruit ; l'autre, à la déduction des dettes.

Dans le premier cas, on pouvait craindre que l'usufruitier ne voulût ou ne sût pas faire connaître la date et le lieu de sa naissance, ou donne à cet égard des renseignements inexacts ; l'article 14 punit l'indication inexacte de la naissance de l'usufruitier « à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible ; d'autre part, le droit le plus élevé deviendra exigible, si l'inexactitude de déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte ».

Dans le second cas, la loi a dû être très sévère : « Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 fr. sans décimes. » (Art. 9, § 1).

De son côté, le prétendu créancier « qui en aura faussement attesté l'existence, sera tenu solidaire-

ment avec le déclarant au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers » (art 9, § 2).

8. — Certains pays sont allés plus loin : en Australie, où l'importance financière et sociale de la taxe successorale est plus grande que partout ailleurs, la loi punit la fausse déclaration d'un emprisonnement de un à trois ans, et d'une amende pouvant atteindre 2,516 fr. (Victoria, Queensland).

En France même, on peut concevoir à la rigueur le cas où des poursuites correctionnelles pourraient être intentées contre le débiteur des droits : il s'agit de l'hypothèse où le successible aurait fourni une fausse attestation du créancier pour obtenir la déduction d'un passif fictif ou non.

L'instruction générale n° 3,067, § 8, dit que « si les directeurs étaient en mesure d'établir qu'il y a eu faux ou usage de faux, tombant sous l'application de la loi pénale (art. 150 et suivants du Code pénal), ils ne manqueraient pas de soumettre à la Direction générale des propositions, tendant à ce qu'il en soit donné avis au Procureur de la République, dans les conditions déterminées par l'art. 29 du Code d'instruction criminelle. »

9. — En somme, dans notre pays, les pénalités paraissent généralement suffisantes, — en principe, du moins, — car il en est tout autrement en pratique, pour plusieurs raisons, qui découlent de ce que nous avons déjà dit sur le contrôle des déclarations. Supposons, en effet, qu'un notaire, chargé de déclarer une succession échue à un neveu, attribue un revenu de 15,000 fr. à une maison qui pourrait raisonnablement en rapporter 20,000, et une valeur de

500 fr. à une bibliothèque et à des objets d'art qui en valent au moins 10,000 (le cas est très fréquent), il fera perdre au Trésor le denier respectable de 13,687 fr. 50, et avec une intention frauduleuse indéniable. La pénalité est égale au droit dont l'Etat a été frustré, c'est-à-dire 13,687 fr. 50. Mais cette peine sera-t-elle appliquée ? c'est ce que nous serions en peine d'affirmer. D'abord, le fait de l'insuffisance serait-il patent, le contribuable est à peu près sûr de n'être pas inquiété si la maison ne fait pas l'objet d'un bail en cours au moment du décès et si l'assurance du mobilier remonte à plus de 5 ans. D'ailleurs, le notaire s'est entouré de tous les renseignements avant d'établir ses évaluations, nous n'envisagerons donc que le cas où la maison n'est pas louée et où les meubles sont assurés depuis plus de 5 ans, et nous supposerons que, par suite de circonstances spéciales, l'Administration a trouvé les moyens de motiver une réclamation ; le notaire résistera, mais se gardera bien cependant de laisser faire une expertise qui pourrait lui être défavorable ; il reconnaîtra, par exemple, une omission de 500 fr. pour les objets d'art et augmentera dans une soumission amiable le revenu des immeubles de 2,500 fr. L'Administration, dans l'impossibilité d'obtenir un meilleur résultat, devra forcément se contenter d'un complément de droits de 6,250 fr. Quant à la pénalité, elle se réduira, par le fait même, à 6.250 fr. ; mais, en fin de compte, ce n'est pas encore cette somme que le redevable devra payer : le notaire ne manquera pas, en effet, d'adresser une pétition au ministre, dans laquelle il fera valoir la bonne foi de

son client, l'erreur dont il se dira la victime bien involontaire, la spontanéité de sa soumission, la réparation volontaire de l'omission mobilière, la sincérité habituelle des déclarations qu'il présente au nom de ses clients, etc... et il sera fort extraordinaire qu'il n'obtienne pas au moins la remise des 8/10 de la pénalité, de sorte que le fait d'avoir distrait 13,687 fr. 50 des finances de l'Etat est puni d'une amende de 1,250 fr. La fraude en valait la peine, puisqu'il y avait neuf chances sur dix de n'être pas pris et que, dans la situation la plus défavorable, le redevable gagne encore la différence entre 13,687,50 et (6,250 + 1,250) = 7,500, soit *6,187 fr. 50.*

10. — Or, si on compare cet impôt aux autres impôts indirects, on est étonné de la faiblesse de la sanction. Un débitant qui aura soustrait à l'impôt deux litres d'alcool, soit 4 fr. 50, encourt une peine de 500 à 5,000 fr., et si le Directeur consent une transaction, l'assujetti devra se féliciter s'il s'en tire pour 65 fr. Le voyageur qui passe la frontière est obligé de s'y faire fouiller des pieds à la tête, et pour quelques mètres de dentelle passés en fraude, il s'expose à une amende de 625 fr., et à l'emprisonnement de trois jours à un mois avec confiscation de la marchandise et des objets qui servaient à la dissimuler. En cas de transaction, il ne doit pas compter en être quitte à moins d'une amende réduite à deux fois au moins le droit compromis, le paiement des frais et la confiscation, et, de plus, si étant en voiture ou même à pied, il ne s'arrête pas au poste de douane, au premier appel du moindre pré-

posé, il s'expose, sans circonstances atténuantes, au feu des armes de l'agent du fisc.

Il faut reconnaître que les amendes fixes sont très injustes, mais ne pourrait-on pas imaginer, pour l'enregistrement, un système de graduation analogue à celui des tarifs de la loi du 28 février 1872 et enjoindre aux agents de ne pas proposer de réduction de peine inférieure à la moitié du droit simple?

En Hollande, l'héritier doit prêter serment de dire la vérité, et si on découvre ultérieurement une fraude dans sa déclaration, il est puni de l'amende qui frappe le faux serment.

En Russie, on a adopté un système exclusivement répressif, la déclaration est l'œuvre des parties, mais le double droit est édicté en matière de fraude et, d'aprés l'ukase de juillet 1882, les agents de police doivent concourir à sa répression.

En Italie, les créanciers sont tenus, avec les héritiers, d'affirmer l'existence du passif et, en cas de fraude, ils supportent solidairement l'amende qui est de trois fois le droit.

SECTION II

Prescriptions.

1. — Nous ne nous étendrons pas sur les prescriptions.

Nous nous bornerons à dire que le droit fiscal, comme le droit pénal, admet l'extinction de la poursuite en réparation du préjudice causé à la société

au bout d'un certain temps ou à la suite de certaines circonstances.

Ce temps pour la pénalité est de deux ans après le jour où l'Administration a été à portée de constater la contravention, quelle qu'elle soit (Cassation, 9 décembre 1868 ; Sirey, 69, 1, 135). Une prescription plus longue (5 ans) a été établie pour l'action en recouvrement des amendes en cas d'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dettes (art. 10), elle a pour point de départ la déclaration de succession.

2. — Quant aux droits dus en raison de perceptions supplémentaires, il y a lieu de faire une distinction.

Si le supplément de droit provient d'une erreur de l'agent de recouvrement, le complément de taxe ne peut plus être réclamé deux ans après la date de la déclaration.

S'il s'agit des droits simples, dus pour une insuffisance d'évaluation, la prescription est de deux ans, elle est de cinq ans en cas d'omisssion et de dix ans pour les successions non déclarées. Ces délais se comptent du jour du décès et s'appliquent, quelles que soient la nature des valeurs composant la succession.

3. — Il y a cependant exception en ce qui concerne les inscriptions de rentes sur l'Etat, aussi bien pour le droit simple que pour la pénalité, auxquels il y a lieu d'appliquer la prescription de trente ans (Loi du 8 juillet 1852, art. 26).

Nous noterons aussi le délai de cinq ans institué par l'article 10, précité de la loi du 25 février, qui

s'applique au droit simple aussi bien qu'à l'amende.

Enfin, il y a lieu d'ajouter que les peines sont personnelles et qu'elles s'éteignent par la mort du débiteur.

CHAPITRE IV

Recouvrement de l'Impôt.

SOMMAIRE

SECTION Ire. — Du Recouvrement en général.

1. Pratique du Recouvrement en France. — 2. Déclarations rédigées par les particuliers. — 3. Notaire et fisc. — 4, 5, 6. Mesures plus équitables de certains pays. — 7. Déclarations négatives hors délai.

SECTION II. — Solidarité.

1. A Rome. — 2. Régime actuel en France. — 3. Légataires. — 4. Solidarité du créancier et de l'héritier. — 5. Critique. — 6. Alsace-Lorraine. — 7. Dispositions spéciales aux compagnies, agents de change, assurances.

SECTION III. — Garanties spéciales.

Histoire et Généralités.

§ **1.** — *Privilège sur les Capitaux.*

1. Fondement économique. — 2. Ancien droit. — 3. L'impôt des successions engendre-t-il une obligation réelle pour l'hérédité ou une obligation personnelle pour l'héritier. — 4 et 5. Doctrine de l'arrêt du 13 mars 1855. — 6. En pratique, ce privilège sur les capitaux est-il bien nécessaire ? — 7. Comparaison avec les autres impôts.

§ **2.** — *Privilège sur le revenu.*

1. Fondement économique et historique. — 2. Restrictions. — 3 et 4. Critiques. — 5. Avantages.

§ **3.** — *Hypothèque.*

SECTION Ire

Du Recouvrement en général.

1. — En France, le recouvrement de l'impôt est fait directement par les agents de l'Enregistrement. Les héritiers légataires ou donataires, rédigent sur une formule spéciale, qui leur est délivrée gratuitement par l'Administration, la déclaration des biens laissés par le *de cujus*, ainsi que tous les renseignements relatifs au défunt et aux successibles, nécessaires pour la liquidation des droits et le contrôle ultérieur. Le receveur établit la perception, séance tenante, et encaisse aussitôt les droits. Les parties lui laissent la formule, qui est conservée au bureau, et retirent une quittance.

Dans la pratique, une grande partie des déclarations est rédigée par les notaires, l'agent de recouvrement n'a qu'à vérifier les calculs, souvent très compliqués, qui ont servi à établir la masse imposable et liquide ses droits en conséquence.

2. — Il y a cependant un grand nombre de déclarations établies par les particuliers. D'autre part, aux termes de l'article 6 de la loi du 6 décembre 1897, les receveurs doivent rédiger la formule si les parties le demandent. Mais alors, la déclaration n'est plus l'œuvre des successibles, à leurs yeux du moins, — et si par suite d'une omission par exemple, on leur réclame, à l'expiration du délai, un supplément de droit et des amendes, ils s'en prennent à l'agent de

recouvrement rédacteur. A notre avis, il semble qu'en aucun cas, celui qui est appelé à contrôler et à critiquer la déclaration, ne devrait pouvoir prendre part à la rédaction du document qui la contient.

Le cas, à la vérité, est embarrassant, mais il est aussi fort intéressant, car il concerne les successions des pauvres, celles où tout est déclaré, depuis le dressoir vermoulu jusqu'à la huche ancestrale, où les immeubles sont compris pour leur contenance rigoureusement exacte, où l'évaluation des revenus est souvent supérieure à la moyenne du revenu généralement déclaré, où le passif est rarement déduit par ignorance souvent, quelquefois par amour-propre.

Voici un exemple qui relate un cas de la plus extrême fréquence : Un paysan ou un ouvrier, pauvres, ayant à déclarer la succession de leur femme par exemple, pensent faire une économie en rédigeant eux-mêmes leur formule de déclaration ; ils ne se soucient pas de s'adresser au notaire qui peut leur réclamer 4 ou 5 fr. d'honoraires, comme il en a parfaitement le droit (décrets du 25 août 1898), que les droits dus au trésor, pensent-ils, ne doivent pas dépasser; 3, 4 ou 5 fr., pour des milliers et milliers d'hommes en France, est une somme importante. Or, la déclaration remise à l'agent du Trésor, est souvent informe et la plupart du temps ne contient pas les éléments nécessaires pour établir la perception ; l'agent doit la modifier et la modifier tellement, qu'on ne reconnaît plus l'œuvre de l'héritier. Or, le malheureux contribuable tombe de Charybde en Scylla. Il a voulu éviter le notaire, il est pris par le fisc ; il se trouve, en effet, qu'il a omis de

déclarer par exemple, une créance en reprise de l'épouse décédée, montant à 800 fr. C'est que, quelque temps après son mariage, qui remonte quelquefois à cinquante ans, la *de cujus* avait vendu un immeuble propre pour payer une dette, peut-être pour soigner son mari, son père, son enfant, malades ou mourants, que sais-je. Or, l'agent du fisc explique imperturbablement à l'héritier, que ce prix de vente a été touché par le mari ou la communauté qui en doit compte et que la succession a de ce chef une créance en reprise, cette créance est une valeur active qui aurait dû être déclarée : coût, 18 fr. 45 (1).

Souvent, le contribuable ne comprend pas... mais il paie ; naturellement, il ne saurait faire autrement. Quelquefois, il se rend compte de la portée de la réclamation..., naturellement, il paie aussi, car il ne connait pas, comme le notaire, les moyens de se défendre ni la marche à suivre pour obtenir, par la voie gracieuse, une atténuation de la pénalité ; mais il se demande comment l'agent de recouvrement, qui a rédigé ou corrigé la déclaration de sa main, ne l'a pas averti le jour du paiement des droits, car lui, agent du fisc, pouvait reconnaître l'omission aussi bien à cette époque. Pourquoi a-t-il attendu, pour faire sa réclamation, l'expiration du délai de six mois, et, par suite, l'exigibilité du double droit ? Le contribuable sort du bureau fort peu satisfait des lois de son pays.

(1) Ce chiffre de 18 fr. 45, pris à titre d'exemple, correspond à l'omission d'une reprise de 800 fr. sous le régime dotal ou sous le régime de communauté, si l'actif commun est insuffisant pour les prélèvements des époux. On suppose que la défunte a laissé des enfants héritiers et son mari usufruitier légal.

Il y a, semble-t-il, une petite réforme à faire ici, mais je crois que la combinaison la plus simple, consisterait à exempter les petites successions, ou du moins, à les frapper d'un droit infime, ainsi que nous avons déjà été amené à en faire le vœu dans maintes circonstances au cours de ce travail.

4. — Dans d'autres pays, comme l'Italie, l'Allemagne, l'Espagne, la déclaration est déposée trois ou quatre mois après le décès ; l'administration l'examine et ne réclame les droits qu'un, deux ou trois mois après, de sorte qu'à l'expiration du délai, il ne pourra subsister aucune de ces erreurs, le plus souvent involontaires, que l'agent du fisc peut redresser séance tenante au vu des documents dont il dispose avant le moment où une pénalité est susceptible de s'y ajouter.

5. — Ne pourrait-on pas, en France, adopter un système analogue, ou à peu près ? Nous demandons, qu'au bout de six mois, si l'agent découvre une succession non déclarée ou une omission dans une succession déclarée dans le délai, il en prévienne l'héritier ; si celui-ci paie avant l'expiration du septième mois, la pénalité sera réduite de plein droit des 4/5, sinon, nous pensons qu'il doit supporter la pénalité ordinaire sans qu'une décision gracieuse puisse en abaisser le taux à plus de la moitié.

6. — Dans d'autres pays, comme l'Angleterre et l'Amérique, et pour certaines natures de biens, on adopte un système qui intéresse aussi bien la bonne exécution des lois civiles que les exigences du fisc.

Quand une succession s'ouvre, l'héritier, le légataire ou le donataire se présente chez un fonctionnaire qui examine ses titres à succéder, la consistance de l'hérédité, l'origine des biens. Cet examen terminé, le fonctionnaire délivre au successible une espèce d'ordonnance d'envoi en possession ou bien nomme un administrateur chargé de faire l'inventaire et la liquidation des biens; après quoi, il remet à chacun ce qui lui est dû, sous la retenue de certains droits qui comprennent des taxes d'enregistrement et de succession, les honoraires du fonctionnaire et celles de l'administrateur; car, dans certains cas, celui-ci est responsable des droits et des amendes.

7. — Pour terminer, nous dirons deux mots d'une situation bien gênante pour le recouvrement, créée par la loi française du 25 février 1901. Il est entendu que toute succession absorbée par un passif régulièrement justifié est exempte de tous droits. *Quid* si l'héritier néglige de fournir les justifications prescrites? A l'expiration des six mois, on poursuivra contre lui le recouvrement des droits simples et en sus, dus sur l'actif brut connu : d'où, consignations, avertissements, rapports, contrainte et frais pour arriver à obtenir de l'héritier une déclaration négative. Assurément, l'héritier supportera la punition de sa négligence en payant les frais exposés. Mais quel travail inutile pour l'agent de recouvrement? D'autre part, il arrivera souvent que les justifications seront produites la veille même de la signification de la contrainte. Dans ce cas, la négligence ou le silence systématique de l'héritier, resteront ainsi sans aucune sanction.

Pourquoi ne pas assujettir toutes les successions négatives dans les six mois à un droit de statistique de 0,01 % sur l'actif brut et celles qui ne seront pas faites dans le délai à un droit en sus de 1 % sur le même actif brut à titre de pénalité ?

SECTION II.

Solidarité.

1. — A Rome, il est présumable que les légataires n'étaient pas obligés solidairement, soit entre eux, soit avec les héritiers, mais l'héritier était très probablement responsable des droits dus par les légataires. Aussi, retenait-il le plus souvent la *vicesima* sur les legs avant de les délivrer, à moins d'ordre contraire du testateur (*Corpus Inscript. Latin.* t. III, n° 2922. Mellia anniana in memori q. Lœpici q. f. serg. Bassi mariti sui emporium sterni et aram fieri et statuas superponi test. juss. ex HS. DC. D. XX. PR.) [sestercium sexcentis millibus deducta vicesima populi romani].

France. — C'est là une différence avec la législation fiscale française ; l'art. 32 de la loi de frimaire dispose que les cohéritiers seront solidaires. Mais on a longtemps hésité pour savoir si on devait appliquer la même mesure aux légataires. Un jugement du tribunal de la Seine, du 23 octobre 1861, a tranché définitivement la question dans le sens de la négative.

Cette comparaison entre la loi *Julia de vicesima* et la loi de frimaire est à l'avantage de la seconde.

En effet, la solidarité établie en matière d'impôts entraîne l'application de mesures souvent injustes. Aussi, est-il équitable de la limiter autant que le permet la conservation des intérêts du Trésor.

2. — En France, l'héritier pur et simple, soit sous bénéfice d'inventaire, est tenu personnellement du paiement des droits. Chaque légataire particulier peut faire sa déclaration séparément et ne payer que les droits dus sur les objets à lui légués, mais il en est tenu envers le Trésor même, dans le cas où le testateur aurait mis ces frais à la charge des autres héritiers. Enfin, le tuteur est personnellement tenu au paiement des droits dus sur les biens transmis à son pupille.

3. — Les cohéritiers, dit le § 2 de l'art. 32 de la loi de frimaire, sont solidaires. Mais le légataire universel devra-t-il être considéré comme le cohéritier du réservataire? Plusieurs légataires universels ou plusieurs légataires à titre universel en concours, soit entre eux, soit avec des héritiers, seront-ils débiteurs solidaires des droits ?

On admet généralement que, dans le cas du concours de plusieurs légataires universels, il y a entre eux solidarité ; en effet, ce sont de vrais héritiers institués par le testateur auxquels la loi accorde la saisine (1006, C. c.) et qui jouissent du droit d'accroissement,

Le légataire universel, en concours avec un héritier à réserve, ne jouit pas, il est vrai, de la saisine (1004 du Code civil) ; cependant, il a vocation au tout et recueillera la totalité des biens, à l'exclusion des autres héritiers, si le réservataire meurt avant le

testateur. La question fait doute en présence de l'article 1202, qui exige que la solidarité soit expresse. L'Administration de l'Enregistrement paraît cependant admettre qu'il n'y a pas solidarité entre le légataire universel et le réservataire pour le paiement des droits.

Elle n'existe pas entre les légataires à titre universel. Ces légataires, n'étant pas appelés au bénéfice de l'accroissement sur les portions vacantes, ne peuvent pas être cohéritiers vis-à-vis les uns des autres, ni *a fortiori* vis-à-vis des héritiers légitimes.

4. — Enfin, la loi du 25 février 1901 a établi la solidarité entre le créancier qui aura faussement attesté l'existence d'une dette avec le déclarant qui en aura profité (art. 9).

D'un autre côté, la division de l'hérédité en parts nettes pour l'application du tarif n'a rien changé au principe.

5. — Nous estimons que la solidarité est injuste, car l'Administration s'adresse à qui elle peut; c'est, en général, le plus solvable, mais c'est souvent à celui qu'elle a sous la main, où dont elle connaît la bonne volonté. Or, il arrive souvent que lorsque celui-ci se retourne contre ses cohéritiers pour se faire rembourser de ses avances, en reste pour ses frais; quand il ne se heurte pas à la seule insolvabilité, il arrive souvent qu'on lui reproche la sincérité de sa déclaration. Pourquoi avez-vous compris tel bien dans la déclaration, vous n'aviez nul besoin de le déclarer, pourquoi donner un tel revenu à cette terre en montagne? Pourquoi avez-vous payé le montant de cette réclamation postérieure à la

déclaration? Il fallait ne pas répondre ; l'Administration ne vous aurait pas poursuivi et l'honnête citoyen, pour éviter un procès que ses moyens ne lui permettent pas d'engager, serre sa bourse vide et n'insiste pas.

Le cas est fréquent, mais les besoins de l'Etat sont immenses ; il faut que les rentrées soient régulières et les recouvrements rapides.

Dans d'autres pays, c'est pire encore. Ainsi, en Allemagne et en particulier en Alsace-Lorraine, les notaires qui ont préparé la déclaration de succession et y figurent comme mandataires, sont responsables des droits solidairement avec les héritiers.

En Alsace-Lorraine (loi du 17 juin 1900), les héritiers sont tenus personnellement et solidairement, mais seulement jusqu'à concurrence de ce qu'ils *auront retiré de la succession*, de l'impôt à percevoir sur tous les biens provenant de la succession. « Les représentants légaux des héritiers, des héritiers réservataires, des donataires et légataires, ainsi que leurs *mandataires*, les administrateurs et exécuteurs testamentaires sont tenus personnellement à l'acquittement des droits, s'ils se dessaisissent de tout ou partie de la succession avant l'acquittement des droits ou le dépôt d'une garantie et s'ils ne peuvent recouvrer le montant de ces droits sur les personnes qui doivent les payer. Cette responsabilité ne s'étend pas aux réclamations ultérieures. » (Article 21).

6. — Une disposition analogue se trouve dans notre loi du 25 février. Nous avons déjà vu, en effet, que l'article 15 rend responsable des droits de mutation par décès les Sociétés ou Compagnies, agents

de change, escompteurs, etc., officiers publics ou agents d'affaires qui, étant débiteurs de valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, doivent adresser au directeur départemental de l'Enregistrement la liste de ces valeurs, sous peine, outre l'amende, d'être tenus des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable.

La même responsabilité incombera aux compagnies d'assurances sur la vie qui se seront libérées de rentes ou émoluments quelconques dus par elles à raison du décès de l'assuré, à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si elles ont négligé de demander auparavant, au receveur compétent, un certificat de paiement des droits.

Il faut ajouter que, par une mesure de faveur, l'Administration recommande de ne réclamer le paiement des droits et pénalités aux Sociétés et personnes en question qu'autant que le recouvrement de ces sommes n'aurait pu être amiablement obtenu des héritiers et que la solvabilité de ces derniers ne présenterait pas, en cas de poursuites, des garanties suffisantes pour le Trésor. (Instruction n° 3067, § 12.)

SECTION III

Garanties spéciales pour le Recouvrement

A Rome, à l'époque où les publicains affermaient la perception de la *vicesima*, ils avaient une *pigno-*

ris capio, le droit de saisir comme garantie les biens des redevables. D'après certains textes, l'Etat lui-même aurait eu un gage sur ces biens. Plus tard, à l'époque où les procuratores percevaient directement l'impôt, il est certain que l'Etat pouvait obliger l'héritier à donner caution. (Gaius, III, § 125.) Enfin, le Trésor avait une sorte de privilège sur les biens des contribuables (Voir *Dig.*, II, L. XIV, *De pactis*, § 10).

Ces garanties paraissent beaucoup plus sérieuses que celles accordées au Trésor par la loi du 22 frimaire an VII.

En effet, en plus du droit général de venir au marc le franc avec les autres créanciers de l'héritier, l'Etat a seulement un privilège sur les revenus, qui résulte de l'art. 32.

Ce privilège n'engendre qu'un droit de préférence et aucun droit de suite. L'action du Trésor ne s'exerce pas contre les tiers acquéreurs, de sorte qu'en présence de redevables peu scrupuleux, l'Administration est tout à fait désarmée.

Or, on peut concevoir trois garanties réelles au profit du Trésor : le privilège sur les capitaux, le privilège sur les revenus, une hypothèque générale sur tous les biens immeubles de la succession.

§ 1° Privilèges sur les capitaux.

1. — L'Administration pourrait avoir un privilège sur les capitaux. En effet, dit-on, si l'impôt ordinaire est le prélèvement d'une fraction du revenu au profit de l'Etat qui, à ce prix, assure une jouissance paisible

aux possesseurs, l'impôt sur les successions est le prélèvement d'une fraction du capital au profit de l'Etat, qui, en retour, assure aux propriétaires la libre disposition de leurs biens. Telle était l'idée de Cretet : « la Nation ne réclame pas comme créancière, mais plutôt comme portionnaire d'une partie de cette succession. »

C'est encore une conséquence de l'idée socialiste: l'Etat est le propriétaire primitif des biens ; ce prélèvement étant la condition de la première investiture, il l'exerce à titre de copropriétatre plutôt qu'à titre de créancier.

2. — Dans l'ancien droit, cet adage que nous avons eu l'occasion de noter : « le seigneur n'a que faire des dettes du vassal », a toujours été interprêté dans ce sens que le droit du seigneur pour le profit de rachat n'est primé par le droit d'aucun créancier.

Quant au droit de centième denier, de nombreux arrêts du Conseil décidèrent qu'il devait être payé « par préférence à tous créanciers », ce privilège cependant ne s'étendait pas au paiement du triple droit. La législation du centième denier accordait aux fermiers généraux, non seulement un privilège, mais un droit de confiscation sur les revenus des biens transmis (cf. déclaration de 1703).

3. — On avait pensé, en raison des précédents historiques, de la combinaison de certains textes et de la nécessité d'appuyer l'impôt d'une garantie solide qu'il était dans l'esprit de la loi qu'un privilège sur les capitaux appartienne à l'Etat dans le cas qui nous occupe. On pensait qu'en vertu des principes consacrés par la loi de frimaire, les droits étant dus

sans déduction des dettes, il devait en résulter que les biens affectés au paiement des droits sans qu'il y ait à prendre en considération les droits réels de gage, d'antichèse, d'hypothèque, qui pouvaient les grever, c'est-à-dire, d'après cette théorie, que le Trésor est préféré à tous les créanciers pour la perception des droits de mutation par décès ; autrement dit, l'impôt consiste, non-seulement en une obligation personnelle de l'héritier, mais en un droit réel sur les biens recueillis par le redevable ; c'est ainsi, disait-on, que l'impôt est dû sur les successions vacantes où l'obligation personnelle d'un héritier ne saurait naître, puisqu'il n'y en a pas (loi du 22 frimaire an VII, art. 39).

De même, l'héritier bénéficiaire est, bien avant d'avoir pris parti, absolument responsable des droits, mais, qui plus est, on admet universellement qu'il peut passer en compte l'avance des droits qu'il a faite en même temps que les frais funéraires, les frais d'administration, les frais de justice qui sont tous des dettes privilégiées, des charges de la succession, que la masse des créanciers doit supporter et qui doivent être prélevés avant toute distribution de deniers.

4. — Les savants, considérant M. Laborie dans un arrêt du 13 mars 1855 (S. 55, 2, 161), firent abandonner de bonne heure cette doctrine ; ils indiquent très clairement que l'impôt de mutation n'offre, avec les anciennes redevances, aucun trait juridique de ressemblance, que si on veut lui attribuer les caractères d'un droit réel, devant s'exercer à titre de créance sur les biens à déclarer, il faudrait, à défaut

de loi, le supposer comme dérivant d'un droit de propriété ou de copropriété de l'Etat, et le considérer comme la condition d'une concession primitive et le prix d'une investiture nécessaire à chaque mutation; qu'une semblable thèse serait en contradiction avec les principes de notre droit public et de notre droit civil, soit sur la nature et les conditions d'existence de l'impôt, soit sur la plénitude et l'indépendance du droit de propriété, tel qu'il est défini par les articles 544 et 545 Code civil. L'obligation de payer l'impôt ne saurait donner lieu qu'à une dette personnelle des héritiers; en cas de succession bénéficiaire et surtout en cas de succession vacante, cette obligation peut subir quelques changement dans son mode d'exercice, mais pas dans sa nature.

Dans le premier cas, si l'héritier bénéficiaire est tenu des droits comme l'héritier pur et simple, c'est que le bénéfice d'inventaire ne lui ôte pas la qualité d'héritier et n'empêche pas la saisine. Si les conséquences de la saisine sont modifiées, soit par le bénéfice d'inventaire en faveur de l'héritier, soit par la séparation des patrimoines en faveur des créanciers de la succession, ces situations, en vertu des principes de la loi civile, ne peuvent être invoquées ni par l'Administration, ni contre elle. Dans le second cas (succession vacante), le curateur représente l'*hérédité*, être fictif, qui personnifie des héritiers non encore connus; or, il y a eu, au décès, mutation de propriété du défunt à l'hérédité qui doit, par suite, être normalement tenue du paiement des dettes.

5. — Nous nous sommes un peu étendus sur cet

important sujet, parce que toutes ces considérations nous ont paru indispensables pour mettre en même temps en lumière les caractères de l'impôt des successions en France.

Mais il faut remarquer que l'impôt des successions, bien qu'il ne puisse être demandé que personnellement à l'héritier, n'en est pas moins une dette de la succession et que l'Administration peut être colloquée pour cette dette dans la distribution par contribution des deniers héréditaires, concurremment avec les autres créanciers chirographaires de la succession, même lorsqu'il y a obstacle à la confusion du patrimoine du défunt avec celui de l'héritier, soit que la séparation de ces patrimoines résulte de l'acceptation bénéficiaire de la succession, soit qu'elle procède de la poursuite des créanciers (Maguéro, *Trait. alphabét.*, v° Succession, n° 626).

6. — Mais si on admet la déduction du passif, à quoi bon accorder au Trésor ce droit exorbitant pour la garantie d'une créance, qui, en fin de compte, finira, pour ainsi dire, par se volatiliser. Pourquoi encombrer une procédure (et la procédure est toujours compliquée, longue et chère) et empêcher le paiement des créanciers pour sauvegarder des droits dont on ne pourra connaître l'importance qu'une fois la balance des comptes établie. Naturellement, l'exercice du privilège ne sera le plus souvent nécessaire que lorsque la succession est peu solvable. Or, que se passerait-il dans la pratique? Le délai de six mois passe sans que la déclaration ait été faite; l'agent de perception réclame aux héritiers les droits calculés sur l'actif apparent :

les héritiers ne répondent pas ou répondent qu'il n'y a pas de fonds disponibles ; l'Administration aurait alors, pendant un ou deux ans au plus, son privilège sur les capitaux pour s'assurer le paiement des droits, que le plus souvent, au vu de la déclaration régulière faite une fois la situation liquidée, atteindront quelques francs ou même rien du tout, si le passif dûment justifié a dépassé l'actif.

On peut répondre que, hors le cas d'insolvabilité de la succession, il faut envisager celle de l'héritier, ou encore, le cas de fraude ou de mauvaise volonté; et puis une succession peut être grevée de charges réelles, mais non déductibles. De plus, en matière d'impôt, et surtout d'impôt de succession où la fraude est si facile, il faut que l'Etat soit suffisamment armé pour empêcher les fuites par tous les moyens, car si un des redevables échappe à l'impôt, son voisin s'en verra chargé d'autant.

7. — Si on examine les autres impôts en France, où cependant le régime est sévère et les charges lourdes, on verra qu'ils sont entourés de garanties sérieuses, mais aucun ne possède celle d'un privilège général sur les capitaux.

Le principe était proclamé dans la loi du 4 germinal an II : « la République est préférée à tous créanciers pour droits, confiscations, amendes et restitutions », et voici comment l'ont appliqué les lois postérieures :

1° La loi du 28 avril 1816 confère à la régie des douanes, pour le recouvrement des droits qui lui sont dus au Trésor, un privilège général sur les biens meubles des redevables et de leurs cautions solidaires ;

2° L'article 47 du 1er germinal an XIII donne à la régie des Contributions indirectes, pour le recouvrement des droits qui lui sont dus, un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables et de leurs cautions ;

3° La loi du 5 septembre 1807 accorde au Trésor un privilège général sur tous les biens meubles des comptables, un privilège spécial sur les biens par eux acquis à titre onéreux postérieurement à leur nomination, et une hypothèque légale sur tous leurs biens immeubles pour le paiement de leurs débets. C'est par exception qu'une autre loi du 5 septembre 1807 donne au Trésor un privilège général sur les meubles et immeubles des condamnés pour le remboursement des frais de justice criminelle, correctionnelle et de simple police ;

4° La loi du 12 novembre 1808 confère au Trésor pour le recouvrement de la contribution foncière, un privilège spécial sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des immeubles sujets à la contribution, et pour le paiement des autres contributions directes, un privilège général sur tous les meubles des redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent ;

5° L'article 76-2° de la loi des finances du 28 avril 1816, a étendu aux droits de timbre et aux amendes pour contraventions y relatives, le privilège établi par la loi du 12 novembre 1808 sur les contributions directes.

§ 2. — Privilège sur le Revenu

1. — Aussi donc faut-il se borner à interpréter dans le sens d'un privilège seulement sur les reve-

nus des biens à déclarer l'art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII : « La Nation aura action sur les revenus des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement. »

Un des rapporteurs de la loi de frimaire disait que le maximum de l'impôt de mutation par décès ne devait pas dépasser 5 % du capital, c'est-à-dire le revenu d'une année, que, par suite, on pouvait affecter spécialement le revenu de cette année au paiement du droit, sans dépasser la mesure. Un droit pour le paiement duquel, disait Duchâtel, « il faudrait vendre une partie de la propriété, sacrifier plus d'une année de revenu, ou emprunter à gros intérêts la somme nécessaire pour l'acquitter, ne pourrait qu'être fatal à la prospérité publique elle-même. »

Ces idées très sages ont été consacrées dans la loi de frimaire, où les tarifs les plus élevés ne dépassaient pas 5 %. Hélas ! les temps ont changé aujourd'hui : les revenus en général n'atteignent pas le taux de 5 %, et les tarifs montent jusqu'à 20.50 %. On a néanmoins maintenu l'interprétation de l'art. 32.

2. — Encore faut-il dire que, dans certains cas, l'Administration subit certaines restrictions dans l'exercice de son privilège.

L'action sur les revenus ne s'exerce pas contre les tiers acquéreurs, c'est-à-dire que les tiers devenus propriétaires incommutables avant les saisies et oppositions faites dans l'intérêt du Trésor ne peuvent être inquiétés.

Le privilège de l'Administration s'éteint encore dès que les fruits sont immobilisés par l'effet de la transcription de la saisie, s'il s'agit d'une vente forcée ; à partir des sommations de payer et significations faites tant en vertu de l'art. 2,194 du Code civil que des articles 2,183, 2,184, en matière de ventes volontaires ; enfin, à partir du jugement d'expropriation, s'il s'agit d'un immeuble exproprié.

En ce qui concerne la faillite, le droit de mutation est dû de la façon indiquée par l'art. 32, bien que le jugement du tribunal de commerce fasse remonter la faillite antérieurement au décès. Les biens du failli forment toujours une masse sur les intérêts de laquelle l'Administration peut exercer son action privilégiée, car le dessaisissement prononcé par le jugement déclaratif de faillite enlève au failli l'administration et non la propriété de ses biens et, par conséquent, cette propriété est transmise, par son décès, à ses successeurs, quels qu'ils soient.

3. — On a dit que ces restrictions rendaient trop souvent illusoires le privilège de l'Administration, et qu'il est inutile de la nantir de droits qu'elle ne pourra exercer efficacement que dans un petit nombre de cas ; que, par suite, il faut l'étendre ou le supprimer.

4. — Nous ne saurions nous ranger à cette opinion ; telle qu'elle est, cette action sur les revenus nous semble devoir être maintenue ; il arrive fréquemment que la valeur des fruits échus dans la période comprise entre le décès et la saisie ou la vente, soit suffisante pour désintéresser le Trésor, ou au moins la partie de sa créance dont il n'a pas pu obtenir

autrement le paiement. D'autre part, puisque nous parlons de justice, on arriverait, si on étendait le privilège, à faire payer régulièrement et intégralement par les créanciers les droits de succession de leur débiteur, de sorte qu'outre les frais de justice de toute nature qui viennent par répercussion en déduction de leur créance, ils paieraient encore sur les mêmes biens le droit de mutation à titre onéreux et le droit de mutation par décès. Enfin, comme nous l'exposions un peu plus haut, le privilège s'exerçant le plus souvent pour les successions grevées de passif, il résulte des mesures larges de la nouvelle loi qu'on trouvera plus rarement matière à l'utiliser.

5. — Quoi qu'il en soit, cette action est utile à l'Administration, parce qu'elle met à sa disposition, un mode plus rapide de recouvrement, moins compliqué que la saisie immobilière, et qu'elle lui permet, dans les cas fréquents où l'usufruit et la nue-propriété sont légués séparément, d'exiger de l'usufruitier, sauf son recours, la totalité des droits.

Exemple : le *de cujus* laisse un héritier insolvable et un légataire de la totalité des biens meubles en usufruit : l'hérédité ne comprend que des valeurs mobilières. Le privilège général du Trésor ne porte, quant aux droits de mutation dus par l'héritier, que sur la nue-propriété des biens meubles, gage insuffisant peut-être, à coup sûr difficile à réaliser. L'article 32 offre à la régie une ressource plus utile et prompte, c'est une action privilégiée sur l'usufruit des meubles. Le légataire de cet usufruit n'est qu'un légataire particulier et ce n'est pas le § 1er qui permettrait de poursuivre contre lui le recouvrement

de ces droits, mais le § 3 confère au Trésor une action sur les revenus, en quelques mains qu'ils se trouvent ; c'est en vertu de cette action que l'usufruitier devra payer, non seulement les droits dus pour la transmission de l'usufruit, mais ceux que la mutation de la nue-propriété a rendus exigibles sauf, pour ces derniers, son recours contre l'héritier (Cass., 24 octobre 1814).

§ III. — Hypothèques.

Jusqu'en 1828, l'Administration s'était crue autorisée à prendre inscription sur les biens de la succession, en vertu des contraintes décernées pour le recouvrement des droits. Un arrêt de la Cour de cassation (28 janvier 1828) condamna ce mode de procéder qui, depuis lors, est abandonné. Aujourd'hui, une inscription d'hypothèque générale ne peut être prise sur les biens d'un redevable, qu'en vertu d'un jugement qui, en le déboutant de son opposition, a ordonné l'exécution de la contrainte. Du reste, l'Administration, d'après une jurisprudence généralement acceptée, peut assigner directement. Elle a avantage à procéder ainsi, quand l'héritier n'est pas très solvable, afin d'obtenir le plus vite possible un jugement de condamnation.

Cependant, l'inscription judiciaire résultant d'un jugement, souvent rendu par défaut, est d'une exécution difficile ; aussi, on trouve généralement préférable de prendre l'inscription de séparation de patrimoine.

Le plus souvent, cette inscription ne peut être prise dans les six mois du décès, mais elle procure encore postérieurement la garantie d'une hypothèque ordinaire, dont le rang se détermine par la date même de la formalité.

CONCLUSION

En somme, l'impôt des successions semble être une institution éminemment démocratique. Si nous l'avons rencontré chez toutes les nations d'une civilisation avancée, nous devons reconnaître, en effet, qu'il atteint son plus complet développement dans des pays comme la Suisse, le Canada, les colonies Australiennes et la Grande-Bretagne, où les tendances démocratiques sont très avancées. On doit cependant exclure, pour le moment, les Etats-Unis, mais si l'on en croit certains publicistes, la popularité de cet impôt dans l'Amérique du Nord fait supposer qu'il ne tardera pas à s'y développer comme dans les autres Républiques.

D'autre part, aucune taxe ne paraît plus conforme aux principes de la justice ; aucune ne paraît mieux tenir compte des convenances personnelles du redevable quant au mode et à l'époque du paiement. — Au point de vue économique, notre impôt a encore l'avantage d'aboutir à une limita-

tion du droit héréditaire, de sorte qu'il contribue à empêcher, dans une certaine mesure, l'agglomération entre les mêmes mains de richesses trop considérables, surtout si ces personnes n'ont aucun lien de famille avec le défunt ou n'ont qu'un lien très affaibli. Au point de vue financier, il concourt pour une certaine mesure encore à maintenir l'égalité de répartition des taxes de tous les systèmes d'impôts pris dans leur ensemble. Enfin, sa perception est en pratique d'une grande facilité ; il n'est pas aisé d'en éluder le paiement, pour la plus grande part du moins, et on peut en tirer un revenu élevé sans apporter d'entraves appréciables aux affaires.

Au cas particulier de notre pays, la taxe des successions est un de nos meilleurs impôts. — On doit reconnaître encore que la loi récente du 25 février 1901, en admettant la déduction du passif et l'évaluation de l'usufruit d'après l'âge de l'usufruitier, et aussi en établissant de nouveaux tarifs sur le pied d'une progression modérée, a consacré trois réformes vraiment justes et desquelles on doit attendre, pensons-nous, les meilleurs résultats.

Ce n'est pas qu'il n'y ait encore beaucoup à faire, d'une part dans le sens du contrôle, en créant des Livres ou Répertoires fonciers, en améliorant le cadastre, en simplifiant les formes

de l'expertise et en étendant à toutes espèces de polices d'assurance (sous certaines conditions naturellement), la possibilité de servir de bases d'évaluation à tous biens meubles et immeubles; et d'autre part, dans le sens de l'équité, en atténuant les droits dus sur les petites successions recueillies par des héritiers pauvres. Malheureusement, dans le pays de France où ont germé tant d'idées généreuses, éclosent trop souvent des budgets besogneux et l'implacable nécessité de l'Equilibre met trop souvent aussi un obstacle décourageant à l'introduction de mesures bienveillantes, en rappelant avec brutalité que le but de l'impôt n'est pas l'équité, mais la « *finance.* »

Vu : *Le Président de la Thèse,*
Joseph BRESSOLLES

Vu : *Le Doyen,*
A. DELOUME

Vu et permis d'imprimer :
Toulouse, le 23 octobre 1902.
Le Recteur,
Président du Conseil de l'Université,
PERROUD

BIBLIOGRAPHIE

ADAM SMITH. — *Richesse des Nations* (aux passages cités).

AUBRY ET RAU. — *Droit civil français* (successions).

BAUDRY-LACANTINERIE. — *Précis de Droit civil* (successions).

BURMANN. — *De vectigalibus.*

CASSAN. — *De la distraction des charges pour l'impôt de successions* (thèse, Toulouse, 1901).

CASTILLON. — *Manuel-Formulaire de l'enregistrement, 1901.*

DE COLONJON. — *De la déduction du passif dans les déclarations de succession.* (Etude publiée dans les *Annales de l'Ecole des Sciences politiques*, 1893).

DEMANTE. — *Principes de l'Enregistrement.*

J. GARNIER. — *Traité des Finances.*

GARNIER. — *Répertoire général de l'Enregistrement* (7me édition, 1891).

HAURIOU. — *Précis de Droit administratif* (4me édition, 1901).

LEROY-BEAULIEU. — *Science des Finances* (1883).

MAGUÉRO. — *Théorie de l'Impôt des Successions* (Rennes, thèse, 1880).

MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des Droits d'enregistrement* (1897-1898).

MAGUÉRO. — *Supplément au Traité alphabétique* (1901).

RAISON. — Traduction de *The inheritance tax*, par Max West, professeur à l'Université de Chicago, parue dans la *Revue de l'Enregistrement*, en 1895. (Voir la bibliographie qui la termine).

SALEFRANQUE. — Divers articles parus dans le *Bulletin du Comité des Travaux historiques et scientifiques* (1895-1896), et dans le compte-rendu des travaux du Congrès international de la propriété foncière de l'Exposition de 1900.

STOURM. — *Les Finances de l'Ancien Régime et la Révolution.*

STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts* (1893)

TROPLONG. — *De l'Impôt sur les Successions. Revue de Législation* (1848).

WAHL. — *De l'Impôt sur les Mutations par Décès en Droit romain* (Paris, thèse, 1886).

Bulletin de Statistique et de Législation comparée, publié par la Direction générale de l'Enregistrement, années 1899-1900-1901.

Congrès international de la Propriété foncière (DUPONT, édition 1901).

Coutumes réformées de Paris et d'Orléans.

Instructions Générales et Circulaires de l'Administration de l'Enregistrement (passim).

Journal Officiel (numéros de novembre 1895, février 1898, novembre 1900, janvier 1901).

Journal de l'Enregistrement (numéros cités).

Répertoire périodique de l'Enregistrement, Garnier (numéros cités).

Revue de l'Enregistrement, suite de l'ouvrage de M. Maguéro (aux numéros cités).

Revue générale pratique de l'Enregistrement et du Notariat (spécialement la monographie des successions parue en 1901 et ses références).

TABLE DES MATIÈRES

PRÉLIMINAIRES 7
INTRODUCTION 9
§ 1er.— Origine de l'impôt des successions. . 9
§ 2. — Caractères de l'impôt des successions . 13
§ 3. — Affectation de l'impôt. 24
§ 4. — Productivité de l'impôt. 24

PREMIÈRE PARTIE

Bases de l'impôt.

CHAPITRE Ier. — Transmissions sujettes à l'impôt. 28
Section Ire. — Transmissions envisagées quant à la personne du défunt ou des héritiers 29
Section II. — Transmissions envisagées quant aux biens soumis à l'impôt. . 44
Section III. — Contrôle des déclarations. . . 52
Section IV. — Exemption des successions pauvres 63
CHAPITRE II. — De la distraction des charges. . . 71
Section Ire. — Histoire 72
Section II. — Discussion du principe. . . . 77
Section III. — Droit positif 88
Section IV. — Contrôle du passif. 98
Appendice. — Déduction des dettes aux colonies et à l'étranger. 103

CHAPITRE III. — Mode d'évaluation. 109
Section Ire. — Evaluation des meubles. . . . 110
Section II. — Evaluation des immeubles. . . 112
Section III. — Evaluation de la nue-propriété et de l'usufruit 122
Section IV. — Contrôle de l'évaluation. . . . 132

DEUXIÈME PARTIE

Délais. — Tarifs. — Recouvrement.

CHAPITRE Ier. — Du délai de paiement de l'impôt. . 139
CHAPITRE II. — Tarifs. 146
Section Ire. — Proportionnalité ou progression. 147
Section II. — De la parenté. 167
Section III. — Droit positif. 177
CHAPITRE III. — Pénalités et prescriptions. . . . 191
Section Ire. — Pénalités. 191
Section II. — Prescriptions.. 200
CHAPITRE IV. — Recouvrement de l'impôt. 203
Section Ire. — Du recouvrement en général. . 204
Section II. — De la solidarité 209
Section III. — Garanties spéciales pour le recouvrement 213
CONCLUSION 226
BIBLIOGRAPHIE. 229

Imprimerie M. Cléder, rue de la Pomme, 28, Toulouse.